

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS – PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

CARLA CAROLINE PIRES CHAGAS

**A (In) CONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE COM INSTRUÇÃO NA
DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**Cacoal – RO
2016**

CARLA CAROLINE PIRES CHAGAS

**A (In)CONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE COM INSTRUÇÃO NA
DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Rondônia – UNIR
– *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a
orientação da professor M.e Victor de Almeida Conselvan.

**Cacoal – RO
2016**

Chagas, Carla Caroline Pires.

C433i A (in)constitucionalidade do limite com instrução na
Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física/ Carla
Caroline Pires Chagas – Cacoal/RO: UNIR, 2016.
68 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. M.e Victor de Almeida Conselvan

1. Direito tributário. 2. Direito constitucional. 3. Sistema
constitucional tributário. 4. Imposto de renda. 5. Educação –
Direito. I. Conselvan, Victor de Almeida. II. Universidade
Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 342:336.2

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

A (In)CONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE COM INSTRUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

Por

CARLA CAROLINE PIRES CHAGAS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia –
Campus Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em
Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Professor M.e Victor Almeida Conselvan – UNIR – Presidente

Professora Dra. Maria Priscila Soares Berro – UNIR- Membro

Professor Esp. Thiago Barisson – UNIR- Membro

Conceito: 97

Cacoal, 08 de dezembro de 2016.

Aos meus pais, por todo amor e compreensão a mim
dedicados, sem nunca exigir nada em troca.

AGRADECIMENTOS

A todos os professores que já passaram por minha vida, pois a eles devo parte do meu desenvolvimento intelectual, por serem inspiração para que eu me tornasse melhor, não só profissionalmente, mas como ser humano também.

A meu orientador, Professor Mestre Victor Almeida Conselvan, que me orientou e auxiliou-me enormemente na finalização deste trabalho, incentivando-me a buscar conhecimento e ajudando-me quando me sentia perdida. Sua habilidade em orientar baseou-se na boa leitura, na eficiência do escrever, na boa vontade, no respeito e no carinho dispensado a este trabalho e a mim. Nessa trajetória, só tenho a dizer que aprendi a admirá-lo e a respeitá-lo ainda mais, não só pelos ensinamentos, mas por toda a paciência e dedicação que recebi durante esse caminho, que sem a ajuda dele não teria alcançado.

Aos meus amados irmãos, que sempre me apoiaram nas minhas escolhas, por serem meu queridos amigos e companheiros, e tornarem meus dias mais coloridos e divertidos.

Ao meu pai, por sempre me trazer palavras doces, mesmo quando estava doente, por me ensinar desde pequena a ter bons princípios e nunca me afastar deles, por entender minha ausência quando eu precisava estudar, por ler o evangelho para mim e contribuir para minha evolução espiritual, e ainda por não me deixar esquecer que o que diferencia uma pessoa da outra são só as oportunidades que cada uma tem.

A minha gloriosa mãe, que me inspira, faz-me querer ser grande como pessoa; e mesmo com toda dificuldade que passamos, criou-nos e educou-nos com todo amor.

A todos os meus companheiros da Unir, que, mesmo com todas as desavenças, me ensinaram muito, propiciando-me momentos incríveis. Não vou citar nomes aqui, porque são tantos, mas todos contribuíram para a conclusão dessa etapa da minha vida.

Aos meus amigos da Receita Federal, por me proporcionarem um agradável ambiente de trabalho, por me fazerem amar ainda mais o Direito, a ter respeito pelos contribuintes, principalmente por aqueles que possuem menor capacidade contributiva.

A minha querida Bia, por mostrar que eu não preciso ser tão séria e que posso aproveitar mais e rir também; por ter um coração tão doce e mole; por me ensinar que ajuda de verdade é aquela pela qual não se espera nada em troca. Obrigada por orar por mim todos os dias!

A todos os meus amigos.

Aos meus tios Glória e Adilson. Sei que vocês vieram nesse mundo só para fazer o bem.

Ao meu Deus por ter-me guiado até aqui.

“(...) A educação deve visar à plena expansão da personalidade humana e ao reforço dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais e deve favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e todos os grupos raciais ou religiosos, bem como o desenvolvimento das atividades das Nações Unidas para a manutenção da paz.”

(art. 26 da Declaração Universal dos Direitos Humanos)

RESUMO

O presente trabalho faz uma análise do direito à educação na Constituição brasileira em face da dedução das despesas na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, que possui valores limitados pela legislação tributária. A Constituição Federal que estabelece o Estado Democrático de Direito, traz em seu texto inúmeros princípios que visam proteger o contribuinte de uma tributação arbitrária pelo Estado Fiscal, bem como reconhece o direito à educação como próprio direito fundamental, fazendo surgir com isso, vários questionamentos na doutrina e no judiciário sobre a restrição imposta pelo legislador infraconstitucional ao acesso à educação. A pretensão é fazer uma análise sobre a constitucionalidade dessas deduções, hoje limitadas individualmente por valor estabelecido na Lei 9.250/95. A relevância jurídica e social se faz presente, uma vez que a tributação no Estado Democrático de Direito deve pautar-se na Justiça Social, e não em restringir direito fundamental. Para tanto será analisando também o conceito de renda disposto no princípio da capacidade contributiva, o sistema constitucional tributário, a regra matriz do IRPF, e por último a constitucionalidade de tais limitações.

Palavras-chave: Sistema Constitucional Tributário. Direito à educação. Imposto de Renda. Controle de Constitucionalidade.

ABSTRACT

This paper analyzes the right of education in the Brazilian Constitution in view of the expenses deduction in the calculation basis of the Income Tax of the physical person, which has values limited by tax legislation. The Federal Constitution that establishes the Democratic State of Law, brings in its text innumerable principles that seek to protect the taxpayer from an arbitrary taxation by the Fiscal State, as well as recognizing the right to education as its own fundamental right, causing to arise, several questions in the Doctrine and in the Judiciary on the restriction imposed by the infra-constitutional legislator on the access of education. The intention is to make an analysis on the constitutionality of these deductions, today it's individually limited by the value established in Law 9.250 / 95. The legal and social relevance are present, since taxation in the Democratic State of Law must be based on Social Justice, and not on restricting fundamental rights. In order to do so, it will also analyze the concept of income provisions on the principle of taxable capacity, the constitutional system of taxation, the IRPF matrix rule, and finally the constitutionality of such limitations.

Keywords: Constitutional system of taxation. Right to education. Income Tax. Control of constitutionality.

RESUMEN

El presente trabajo hace un análisis del derecho a la educación en la Constitución Brasileña en la faz de la deducción de los gastos en la base de cálculo del Impuesto de Renta de la Personas Físicas, que tienen valores limitados por la legislación tributaria. La Constitución Federal que establece el Estado Democrático de Derecho, trae en su texto muchos principios destinados a proteger a los contribuyentes de tributos arbitrarios por lo Estado Fiscal, bien como reconocer el derecho a la educación como propio derecho fundamental, dando lugar a tantas preguntas en relación a doctrina y en el poder judicial sobre la restricción impuesta por el legislador infraconstitucional al acceso a la educación. La pretensión es hacer un análisis sobre la constitucionalidad de estas deducciones, hoy limitadas individualmente por valor establecido en la Ley 9.250/95. La relevancia jurídica y social se hace presente, una vez que la tributación en el Estado Democrático de Derecho debe basarse en la Justicia Social, y no en restringir el derecho fundamental. Por lo tanto será analizado también el concepto de renta dispuesta en el principio de capacidad contributiva, el sistema constitucional tributario, la regla de la matriz del Impuesto de Renta de la Persona Física, y finalmente la constitucionalidad de tales limitaciones.

Palabras clave: Sistema Constitucional Tributario. Derecho a la educación. Impuesto de renta. Control de constitucionalidad.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	13
2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	18
2.1 GERAÇÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	20
2.2 CARACTERÍSTICAS DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS	23
3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES	27
3.1 O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES	28
3.2 PRINCÍPIO DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO.....	31
3.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	32
3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	37
3.5 ISONOMIA OU IGUALDADE	40
3.6 VEDAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO	41
4 O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS	43
4.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DOS IMPOSTOS	43
4.2 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPF.....	45
4.2.1 Do critério material	46
4.2.2 Do critério temporal	48
4.2.3 Do critério espacial.....	49
4.2.4 Do critério pessoal.....	49
4.2.5 Do critério quantitativo	50
5 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE COM INSTRUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA.....	55
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS	66

INTRODUÇÃO

A tributação é inerente a qualquer Estado, seja ele totalitário ou Democrático de Direito, e advém de sua soberania. O Estado necessita, obviamente, angariar recursos financeiros, à semelhança de qualquer outra organização, para a realização de seus objetivos. Nesse sentido, cuida da obtenção, gestão e dispêndio dos aportes econômicos necessários as suas atividades políticas, sociais, judiciais, educacionais, dentre outras.

É a Constituição Federal o instrumento que dá poderes ao Estado para instituir e cobrar tributos, e é o mesmo instrumento essencial para efetivar os direitos do cidadão. Contudo, a tributação do Brasil é complexa e traz controvérsias jurídicas e doutrinárias ao invadir o patrimônio do cidadão, quando institui leis que ofendem princípios e garantias constitucionais.

Da mesma forma que a Carta Constitucional de outubro de 1988 deu poderes ao Estado, também estipulou seus limites. Garantiu proteção aos direitos fundamentais, dando características universais, inalienáveis, indisponíveis e indispensáveis à sobrevivência digna da pessoa humana.

O mesmo legislador originário estabeleceu os direitos sociais no Capítulo II do Título II, e deu a eles a mesma eficácia dos direitos fundamentais dispostos no Capítulo I, não fazendo distinção entre esses direitos, sendo ambos de aplicação imediata. Dentre esses direitos, encontra-se o direito à saúde e à educação.

A educação constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício e à livre determinação do indivíduo, é um dos instrumentos essenciais para diminuir as desigualdades sociais das Nações, estando em estreita relação com os objetivos da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana.

Contudo, o legislador infraconstitucional, de forma arbitrária, cerceia o alcance desse direito. A legislação do Imposto de Renda de Pessoa Física impõe de forma injustificável

limites ao abatimento das despesas gastas pelos contribuintes com a educação, imposição que não é feita para os gastos com saúde, inclusive estéticos.

Devido a isso, surgem vários questionamentos sobre a natureza jurídica desses gastos, bem como que critérios o legislador infraconstitucional usou para diferenciar despesas com saúde e educação, já que os dois são direitos fundamentais, não existindo diferença hierárquica entre eles.

Se de um lado a tributação é reconhecida como um direito fundamental do Estado, e, do outro, este precisa respeitar os direitos fundamentais do cidadão, de maneira a não invadir seu patrimônio, bem como não incidir impostos sobre despesas de natureza essencial para a sobrevivência do indivíduo, por que a Lei ordinária que regulamenta o IRPF estipula restrições ao direito fundamental à educação?

Com base nisso, o presente trabalho visa analisar a constitucionalidade do limite nas deduções de gastos com instrução estabelecido no art. 8, II, b, da Lei 9.250/95, em seus aspectos controvertidos, a partir de análises doutrinárias e jurisprudenciais, observando a necessidade tributação soberana do Estado e a capacidade contributiva efetiva do contribuinte su imposto.

1 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado Democrático de Direito nasce como uma tentativa de corrigir algumas falhas presentes no Estado Social, já que este não atendia mais aos anseios democráticos, visto que vários países, tais como a Alemanha nazista, a Itália Fascista, a Inglaterra de Chuchill, bem como o Brasil de Vargas, adotaram esta estrutura política, (BONAVIDES, 2004).

SILVA (2006) explica que a configuração do Estado Democrático de Direito não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Na verdade, seria a criação de um conceito novo, que leve em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supere na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação de *status quo*. E aí se mostra a extrema importância do art. 1º, da Constituição de 1988, quando afirma que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, não como mera promessa em organizar tal Estado, pois a Constituição aí já o está proclamando e fundando.

Antes de iniciar a abordagem do Estado Democrático de Direito, é necessário apontar resumidamente as características do Estado Liberal e Social, já que não é o propósito deste estudo aprofundar-se no tema, porém é de fundamental importância explanar o assunto para que se entenda o surgimento do Estado do referido capítulo.

O Estado Liberal cria os chamados "direitos de primeira geração", que decorrem da própria condição de indivíduo, de ser humano, situando-se, desta feita, no plano do ser, de conteúdo civil e político, que exigem do Estado uma postura negativa em face dos oprimidos, compreendendo, dentre outros direitos, as liberdades clássicas, tais como liberdade, propriedade, vida e segurança, denominados, também, de direitos subjetivos materiais ou substantivos (LA BRADBURY, 2006).

Ressalta ainda o autor que tais direitos exigiam do Estado uma conduta negativa, isto é, uma omissão estatal em não invadir a esfera individual do nacional, que deixou de ser considerado mero súdito, elevando-se à condição de cidadão, detentor de direitos tutelados pelo Estado, inclusive contra os próprios agentes estatais.

Ao lado dos direitos subjetivos materiais, criaram-se as garantias fundamentais, também chamadas de direitos subjetivos processuais (ou adjetivos ou formais ou instrumentais), visando assegurar os direitos substantivos, como o *habeas corpus*, que tem o escopo de assegurar o direito à liberdade.

A igualdade tão-somente formal aplicada e o absenteísmo do Estado Liberal em face das questões sociais apenas serviram para expandir o capitalismo, agravando a situação da classe trabalhadora, que passava a viver sob condições miseráveis.

Aduz Hobsbawn (1979, p. 71 apud MORAIS, 2014, p. 271) afirma que a Revolução Francesa é comumente associada ao início da predominância do ideário liberal e seu respectivo modelo de Estado, já que ela formatou as linhas mestras da política e da ideologia do século XIX, sendo a revolução de seu tempo.

O individualismo e o abstencionismo ou neutralismo do Estado liberal provocaram imensas injustiças, e os movimentos sociais do século passado e deste, especialmente, desvelando a insuficiência das liberdades burguesas, permitiram que se tivesse consciência da necessidade da justiça social, (SILVA, 2006, p. 18).

Ainda o referido autor aborda que o descompromisso com o aspecto social, agravado pela eclosão da Revolução Industrial, que submetia o trabalhador a condições desumanas e degradantes, a ponto de algumas empresas exigirem o trabalho diário do obreiro por doze horas ininterruptas, culminou com a Revolução Russa de 1917, conduzindo os trabalhadores a se organizarem com o objetivo de resistir à exploração.

Esse movimento configurava a possibilidade de uma ruptura violenta do Estado Liberal, devido à grande adesão de operários do ocidente europeu. A burguesia, hesitando à expansão dos ideais pregados pela Revolução Russa, adotou mecanismos que afastassem os trabalhadores da opção revolucionária, surgindo, então, o Estado Social, com as seguintes características: intervenção do Estado na economia, aplicação do princípio da igualdade material e realização da justiça social, (LA BRADBURY, 2006).

Nas palavras de Sundfeld (2006, p. 55):

O Estado torna-se um Estado Social, positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento (não o mero crescimento, mas a elevação do nível cultural e a mudança social) e a realização da justiça social (é dizer, a extinção das injustiças na divisão do produto econômico).

Com o Estado Social, nascem os "direitos de segunda geração", que apontados por Bonavides (2004), se situam no plano do ser, de conteúdo econômico e social, que almejam melhorar as condições de vida e trabalho da população, exigindo do Estado uma atuação positiva em prol dos explorados, compreendendo, dentre outros, o direito ao trabalho, à saúde, ao lazer, à educação e à moradia.

O Estado Social nasce por volta do século XX, como consequência do clamor das massas e dos desafios econômicos postos a seu cargo. É o Estado Social Material, aquele

modelo de Estado historicamente determinado pelo fim da Segunda Guerra Mundial e que veio superar o neutralismo e o formalismo do Estado Liberal. O adjetivo “social”, dessa maneira, refere-se “à correção do individualismo clássico liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais e realização de objetivos de justiça social” (SILVA, 2006).

Enquanto o liberalismo exigia uma postura negativa, o Estado Social reclamava por uma conduta positiva, dirigente, ativista, na qual se implementassem políticas governamentais que efetivamente, garantissem o mínimo de bem-estar à população.

De forma sucinta, o Estado Liberal assegurou o direito individual (plano de ser), que ensejava uma postura omissa do governo de não intervir na sua livre manifestação, limitando a atuação política estatal na esfera do indivíduo, visando assegurar a liberdade; por sua vez, o Social ampliou o conceito de direito público subjetivo e criou os direitos sociais (plano de ter), exigindo políticas governamentais positivas que garantissem o mínimo de bem-estar à população, limitando o poder econômico, objetivando implementar a igualdade material.

Por sua vez, na tentativa de corrigir as falhas ainda existentes no Estado Social, surge o Estado Democrático de Direito, criando os “direitos de terceira geração”, que se situam no plano do respeito, do conteúdo fraternal, compreendendo os direitos essenciais ou naturalmente coletivos, isto é, os direitos difusos e os coletivos *strictu sensu*, passando o Estado a tutelar, além dos interesses individuais e sociais, os transindividuais, que compreendem, dentre outros, o respeito ao ambiente ecologicamente equilibrado, a paz, a autodeterminação dos povos e a moralidade administrativa, (BONAVIDES, 2004).

Morais (2014) explica que o Estado Democrático de Direito deve ser apreciado dentro do espectro da evolução de cada estado anterior. Ao longo de tal evolução, alguns componentes passaram a integrar o conceito de Estado e outros foram eliminados. Exatamente por isso não é possível entender o Estado Democrático de Direito simplesmente como uma soma de partes de outros modelos já existentes. Cada modelo de Estado, assim como cada período histórico, é o resultado das transformações que o precederam e de suas antíteses atuais.

Como tratado no início do capítulo, para SILVA (2006), especificamente quanto ao Estado Democrático de Direito, há um elemento novo que amarra todos os outros em uma unidade conceitual, um elemento revolucionário de transformação do ‘*status quo*’.

Esse Estado, ainda segundo Silva, funda-se no princípio da soberania popular, que impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado democrático, mas não o seu completo desenvolvimento. Visa, assim,

realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana.

Nesse sentido, na verdade, contrapõe-se ao Estado liberal, pois, como ensinado por Bonavides (2004), a ideia essencial do liberalismo não é a presença do elemento popular na formação da vontade estatal, nem tampouco a teoria igualitária de que todos têm direito igualmente a essa participação ou que a liberdade é formalmente esse direito.

No Brasil, a ideia de Estado Democrático de Direito, concretizou-se na Constituição Federal de 1988, logo no artigo primeiro: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais e da livre iniciativa”.

É possível perceber que a Carta de Outubro institui um Estado Democrático, garantidor da participação popular no processo político, influenciando as decisões sobre o rumo da política e, especialmente, das políticas públicas. Dispõe ainda, o texto, que o Estado está “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça [...]”, respeitando a pluralidade de ideias, culturas e etnias, considerando os princípios da Soberania Popular como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana.

Nesse contexto, sobressai-se o papel exercido pela Constituição. Nela foram demarcados os limites e as regras para o exercício do poder estatal (onde se inscrevem os chamados “Direitos e Garantias fundamentais”), e, a partir dela, e sempre tomando-a como referência, redige-se o restante do chamado “ordenamento jurídico”, isso é, o conjunto das leis que regem uma sociedade. O Estado democrático de direito não pode prescindir da existência de uma Constituição.

Esse Estado, baseado na segurança jurídica, deve oferecer uma considerável garantia de justiça: todos conhecem seus direitos e deveres e a submissão aos mandamentos constitucionais limita as autoridades estatais, para que os direitos e garantias fundamentais sejam interpretados de forma extensiva e não restritiva.

Tal Estado funda-se na ideia de justiça social. Ademais, para o Estado consolidar-se como Democrático de Direito, deve declarar e garantir os direitos fundamentais, que se manifestam vinculantes para toda a produção e interpretação do ordenamento jurídico nacional e para o exercício do poder estatal em suas três dimensões (político, jurídico e social), em razão tanto de sua fundamentabilidade formal quanto material. Daí a definição de Estado Democrático de Direito, na qual se asseguram e declaram-se os direitos fundamentais, direitos

subjetivos da pessoa e que materializam a liberdade concreta, dialeticamente tornando existência a essência do Direito (TOLEDO, 2003).

Sundfeld (2006, p. 56) defende que "o Estado brasileiro de hoje constrói a noção de Estado Social e Democrático de Direito", na proporção em que a figura estatal, além de garantir a efetiva democracia e o respeito aos direitos e garantias fundamentais, deve alcançar determinados direitos sociais, concedendo ao cidadão a possibilidade de exigí-los.

No Estado Democrático de Direito, a legalidade passa a ter um papel muito importante, uma vez que "a lei, como instrumento da legalidade, caracteriza-se como uma ordem geral e abstrata, regulando a ação social através do não-impedimento de seu livre desenvolvimento", (Streck e Moraes, p. 102).

Logo, assentado nos pilares da democracia e dos direitos fundamentais, o regime democrático brasileiro garante não somente a participação de todos os cidadãos no sistema político nacional, mas também busca, por todos os meios assegurados constitucional e legalmente, preservar a integridade dos direitos essenciais da pessoa humana.

Esse Estado Democrático de Direito é um Estado de direitos fundamentais, ou seja, um conjunto de normas constitucionais superiores, que obrigam o legislador a respeitá-las, observando o seu núcleo fundamental, sob pena de nulidade das próprias leis e da declaração de sua inconstitucionalidade; deve, ainda, realizar a institucionalização do poder popular, num processo de convivência social pacífico, numa sociedade livre, justa e solidária e fundada na existência de um sistema de garantia dos direitos fundamentais, em todas as suas expressões. Além do político-social, econômica e cultural, com a consequente promoção da justiça social.

2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Direitos fundamentais é o conjunto de normas, princípios, prerrogativas, deveres e institutos, inerentes à soberania popular, que garantem a convivência pacífica, digna, livre e igualitária, independentemente de credo, raça, cor, condição econômica ou status social, (BULOS, 2014, p.525).

Direitos fundamentais são os considerados indispensáveis à pessoa humana, necessários para garantir a todos uma existência digna, livre e igual; a definição desses direitos denominados “fundamentais” envolve diversas questões. Num sentido material, dizem respeito aos direitos vitais que o indivíduo, natural e universalmente, possui em face do Estado; em sentido formal, os direitos são considerados fundamentais quando o direito vigente em um país assim os qualifica, normalmente estabelecendo certas garantias para que estes direitos sejam respeitados por todos.

Por essa razão, visando assegurar a efetividade desses direitos também foi instituído um conjunto de meios e recursos jurídicos, que genericamente passaram a ser chamados de garantias dos direitos fundamentais, (SILVA, 2006, p. 166-167).

Os princípios constitucionais, segundo Canotilho (2003), podem ser de suas espécies.

A primeira seriam os princípios político-constitucionais. São os chamados princípios fundamentais, os quais preveem as características essenciais do Estado brasileiro, tais como o princípio da separação de poderes, a indissolubilidade do vínculo federativo, o pluralismo político e a dignidade da pessoa humana

Já a segunda espécie defendida pelo autor, seria a dos princípios jurídico-constitucionais. São os princípios gerais referentes à ordem jurídico-nacional, encontrando-se dispersos pelo texto constitucional. Em regra, derivam dos princípios político-constitucionais, tais como do devido processo legal, do juiz natural e da legalidade.

Complementando a ideia, Silva (2006, p. 183), define que os direitos fundamentais são "situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana". Ou seja, conclui: "São direitos constitucionais na medida em que se inserem no texto de uma constituição ou mesmo constem de simples declaração solenemente estabelecida pelo poder constituinte". São direitos que nascem e se fundamentam, portanto, da soberania popular.

Além do mais, o referido autor defende que os direitos fundamentais, como direitos subjetivos de liberdade, formam um espaço pessoal contra o exercício de poder antidemocrático, e como direitos legitimadores de um comando democrático asseguram o

exercício da democracia por meio da exigência de garantias de organização e de processos com transparência democrática. Enfim, como direitos subjetivos a prestações sociais, econômicas e culturais, os direitos fundamentais constituem grandezas impositivas para o preenchimento intrínseco, através do legislador democrático, desses direitos.

A relevância da proclamação dos direitos fundamentais entre nós pode ser sentida pela leitura do Preâmbulo da atual Constituição. Ali se proclama que a Assembleia Constituinte teve como inspiração básica dos seus trabalhos o propósito de “instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança”. Esses objetivos, (MENDES; BRANCO, 2012), não de erigirem-se como pilar ético-jurídico e político da própria compreensão da Constituição.

Pela origem desses direitos fundamentais, e conforme explica Bulos (2014), estes possuem natureza jurídica de normas constitucionais, pois derivaram da linguagem prescritiva do constituinte. E, na medida do possível, têm aplicação direta e integral, independentemente de providência legislativa ulterior para serem imediatamente aplicadas.

Uma ressalva pertinente à regra da aplicabilidade imediata é proposta por Silva (2006, p. 180), que afirma ser essa aplicabilidade não suficiente para resolver todas as questões, porque a Constituição faz depender de legislação ulterior a aplicabilidade de algumas normas definidoras de direitos sociais, enquadrados dentre os fundamentais. Não entanto, são tão jurídicas como as outras e exercem relevante função, porque quanto mais se aperfeiçoam e adquirem eficácia mais ampla, mas se tornam garantias da democracia e do efetivo exercício dos direitos fundamentais.

Mendes e Branco (2012), em posição um pouco diferente de Silva, defendem que atualmente a Constituição brasileira não apenas prevê expressamente a existência de direitos fundamentais sociais (art. 6º), especificando seu conteúdo e forma de prestação (arts. 196, 201, 203, 205, 215, 217, entre outros), como também não faz distinção entre os direitos previstos no Capítulo I do Título II e os direitos sociais (Capítulo II do Título II), ao estabelecer que os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5º, § 1º, da CRFB/88). Finaliza os doutrinadores, dizendo que os direitos sociais foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988 como autênticos direitos fundamentais.

A grande inovação que também proporciona uma proteção especial aos direitos fundamentais sem via de dúvida, é a inclusão dos mesmos entre as chamadas “cláusulas pétreas” - art. 60, § 4, IV da CRFB/88. Estas são verdadeiras limitações materiais ao poder de alteração constitucional dos direitos fundamentais.

De acordo com Moraes (2005, p. 364), “os direitos fundamentais constituiriam um

núcleo intangível da Constituição, no sentido de preservação da própria identidade da Carta Magna, impedindo a sua destruição ou enfraquecimento”.

O crescimento dos direitos fundamentais como normas obrigatórias é resultado de um desenvolvimento histórico, está ligada ao surgimento do constitucionalismo, no final do século XVIII, que, entretanto, herdou da Idade Média as ideias do poder do Estado em favor do cidadão, o que permite compreender que os direitos fundamentais não sejam sempre os mesmo em todas as épocas, não correspondendo, além disso, invariavelmente, na sua formulação, a imperativos de coerência lógica, (MENDES; BRANCO, 2012).

Com base nisso, os direitos fundamentais são direitos considerados essenciais para qualquer ser humano, independentemente de circunstâncias pessoais específicas. São direitos que integram um núcleo intangível de direitos dos seres humanos submetidos a uma determinada ordem jurídica.

2.1 GERAÇÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais são o resultado de um longo processo histórico, de uma lenta evolução. Eles não nasceram em uma data específica e nem foram idealizados em um único país, apesar de que alguns momentos da história e certos Estados possam ser mencionados como relevantes para o seu surgimento e concretização.

Essa distinção entre as gerações dos direitos fundamentais é estabelecida apenas com o propósito de situar os diferentes momentos em que esses grupos de direitos surgem como reivindicações acolhidas pela ordem jurídica.

A evolução que se propõe com a divisão dos direitos fundamentais em gerações não significa que dentro de uma determinada geração não se insira a batalha por direitos que caracterizam outra geração. Deve-se ter em mente que falar em sucessão de gerações não significa dizer que os direitos previstos num momento tenham sido suplantados por aqueles surgidos em instante seguinte. Os direitos de cada geração persistem válidos juntamente com os direitos da nova geração, ainda que o significado de cada um sofra o influxo das concepções jurídicas e sociais prevalentes nos novos momentos. Assim, um antigo direito pode ter o seu sentido adaptado às novidades constitucionais.

Como falado anteriormente, as gerações que nascem complementam as que já existem, a fim de garantir o surgimento de uma sociedade cada vez mais justa, livre, equilibrada: uma

sociedade onde os arbítrios do Estado cedam ao primado dos valores perseguidos pelos movimentos constitucionais representados pelas gerações de direitos fundamentais.

A perspectiva histórica situa a evolução dos direitos fundamentais em três gerações. Como já afirmava Bobbio, “[...] os direitos não nascem todos de uma vez. Nascem quando devem ou podem nascer. Nascem quando o aumento de poder do homem sobre o homem – [...] – ou cria novas ameaças à liberdade do indivíduo, ou permite novos remédios para as suas indigências” (1992, p. 6).

Nessa evolução histórica, surgiram várias declarações de direitos do homem, como a *Magna Charta Libertatum* (1215), a Declaração americana (1776), a francesa (1789), e a Declaração da ONU (1948), que certamente, promoveu o surgimento das proteções jurídicas dos direitos fundamentais em outros países.

A primeira delas abrange os direitos referidos nas Revoluções Americana e Francesa. São os primeiros a serem positivados, daí serem ditos de primeira geração. Pretendia-se, sobretudo, fixar uma esfera e autonomia pessoal refratária às expansões do Poder. Daí esses direitos traduzirem-se em postulados de abstenção dos governantes, criando obrigações de não fazer, de não intervir sobre aspectos da vida pessoal de cada indivíduo. Sua principal característica está ligada à ideia de liberdade.

Esses direitos, segundo Bonavides (2004), têm como titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado e traduzidos como faculdades ou atributos da pessoa humana. Significa dizer que são direitos de não intervenção, onde o Estado se queda inerte a fim de garantir a plena liberdade dos indivíduos entre si, bem como, dos indivíduos em relação ao próprio Estado, que passava a ser considerado uma pessoa jurídica, um ente com personalidade, capaz de titularizar tanto direitos quanto obrigações.

Contudo, o descaso para com os problemas sociais, que veio a caracterizar o *État Gendarme*, associado às pressões decorrentes da industrialização em marcha, o impacto do crescimento demográfico e o agravamento das disparidades no interior da sociedade, tudo isso gerou novas reivindicações, impondo ao Estado um papel ativo na realização da justiça social, (MENDES; BRANCO, 2014).

O ideal absenteísta do Estado liberal não respondia, satisfatoriamente, às exigências do momento, uma nova compreensão do relacionamento Estado/sociedade levou os Poderes Públicos a assumir o dever de operar para que a sociedade lograsse superar as suas angústias estruturais. Daí o progressivo estabelecimento pelos Estados de seguros sociais variados, importando intensa na vida econômica e a orientação das ações estatais por objetivos de justiça social.

Como consequência, uma diferente plethora de direitos ganhou espaço no catálogo dos direitos fundamentais – direitos que não mais correspondem a uma pretensão de abstenção do Estado, mas que o obrigam a prestações positivas. São os direitos de segunda geração, por meio dos quais se intenta estabelecer uma liberdade real e igualitária para todos, mediante a ação corretiva dos Poderes Públicos. Dizem respeito à assistência social, saúde, educação, trabalho, lazer, dentre outros. Estes direitos, diferente dos direitos de primeira geração que cobravam do Estado uma posição negativa, passam a exigir uma atuação positiva, de modo a conferir a toda a sociedade, e não só aos detentores do poderio econômico – acentuado com a grande evolução da economia do mercado (modelo capitalista) –, justiça social.

Como realça Sarlet (1998, p. 50), os direitos fundamentais de segunda geração não são englobados apenas direitos a prestação, mas também, algumas liberdades sociais – como a liberdade de sindicalização e o direito de greve –, bem assim, direitos fundamentais dos trabalhadores – como o direito a salário mínimo, ao repouso semanal remunerado, etc. Os direitos de segunda geração são chamados de *direitos sociais*, não porque sejam direitos de coletividades, mas por se ligarem a reivindicações de justiça social.

É nessa situação que surgem as ideias de se constitucionalizar o direito à saúde, à educação, ao trabalho, etc. Garantias essas que, somadas às liberdades da primeira geração, de fato tornam possível a assunção de uma sociedade livre e pluralista.

Por sua vez, os direitos chamados de terceira geração tornam-se peculiares pela titularidade difusa ou coletiva, uma vez que são concebidos para a proteção não do homem isoladamente, mas de coletividades, de grupos. Tem-se, aqui, o direito à paz, ao desenvolvimento, à qualidade do meio ambiente, à conservação do patrimônio histórico e cultural.

Bobbio (1992) afirma que é a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 que dá início à terceira e mais importante fase dos direitos fundamentais, pois, além de sua universalidade, ela põe em movimento um processo em cujo final dos direitos do homem deverão ser não mais apenas proclamados ou apenas idealmente reconhecidos, porém efetivamente protegidos até mesmo contra o próprio Estado que os tenha violado.

Na visão de Sarlet (1998, p. 50), os direitos fundamentais de terceira geração “trazem como nota distintiva o fato de se desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos.”

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conseguiu resumir de forma clara e precisa as características principais de cada uma das gerações dos direitos fundamentais ao consignar:

Enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais - realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.(RE 134.297, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 22-9-1995, e MS 22.164-0/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 17-11-1995)

Em síntese, os direitos fundamentais de primeira geração correspondem àqueles direitos básicos e essenciais dos indivíduos relacionados à sua liberdade, considerada em seus vários aspectos, buscando também supervisionar e limitar os abusos dos governantes, de modo que este respeite as liberdades individuais da pessoa humana. A segunda geração, por sua vez, baseada na ideia de igualdade, significa uma exigência ao poder público no sentido de que este atue em favor do cidadão, cobrando uma prestação positiva do Estado aos chamados direitos sociais, não mais considerados individualmente, mas de caráter econômico e social.

E, ainda, a terceira geração, que diz respeito à fraternidade, que corresponde à evolução dos direitos fundamentais para atingir e proteger aqueles direitos resultantes de uma sociedade já modernamente organizada, que se encontrava envolvida em relações de diversas naturezas, especialmente aquelas relativas à industrialização e densa urbanização; assim como o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e vários outros direitos.

2.2 CARACTERÍSTICAS DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Não é uma tarefa fácil apontar as características dos Direitos e Garantias Fundamentais, até porque o conteúdo concreto e a significação desses direitos para cada Estado dependem de números fatores extrajurídicos, especialmente das peculiaridades, da cultura e da história dos povos.

Mesmo que com algumas dificuldades, os direitos fundamentais possuem características em comum que os diferenciam de outras categorias de direitos. E como já dito, essas características não são universais e gerais, dependendo de certos contextos para sua individualização e pertinência.

Contudo, no ordenamento brasileiro, a doutrina indica com mais frequência as seguintes características para os direitos fundamentais: universalidade, historicidade, inalienabilidade,

imprescritibilidade, irrenunciabilidade, relatividade e constitucionalização.

Caracterizam-se os direitos como universais porque estes têm como destinatários todos os seres humanos pelo fato de serem considerados imprescindíveis para o convívio harmônico da sociedade. Apesar de serem direitos que pertencem a todos os indivíduos, podem-se visualizar algumas especificidades, como os direitos dos trabalhadores que só pertencem a grupos profissionais individualizados e os direitos indígenas que abrangem apenas os habitantes autóctones brasileiros. São universais porque ultrapassam os limites territoriais de um lugar específico para beneficiar os indivíduos, independentemente de raça, credo, cor, sexo, filiação e etc. (BULOS, 2014, p. 533).

O caráter da historicidade explica que os direitos possam ser proclamados em certa época, desaparecendo em outras, ou que se modifiquem no tempo (MENDES & BRANCO, 2012, p. 163). Os direitos fundamentais não resultam de um único acontecimento histórico, mas de uma evolução que os concretizou nos ordenamentos normativos ocidentais. Isto significa que os direitos mutáveis com o decorrer dos anos, sofrendo transformações com ao passar dos anos. São frutos de processos históricos e da evolução das ideias e dos valores que acompanham tais processos. Em decorrência dessa característica, para se compreender o correspondente os direitos fundamentais, deve-se levar em consideração o contexto histórico ao qual se encontra inserido.

Já a inalienabilidade encontra-se presente desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que assim estabeleceu o seu preâmbulo: “Os representantes do povo francês, reunidos em Assembleia Nacional, tendo em vista que a ignorância, o esquecimento ou o desprezo dos direitos do homem são as únicas causas dos males públicos e da corrupção dos Governos, resolveram declarar solenemente os direitos naturais, inalienáveis e sagrados do homem (...)”.

Por essa característica, eles não estão à disposição de seu titular, o que se torna um impedimento para serem cedidos a outrem ou serem negociados, mesmo que alguns deles detenham um conteúdo econômico patrimonial, como o direito à imagem ou à propriedade intelectual (SILVA, 2006, p. 185). A inalienabilidade dos direitos fundamentais liga-se diretamente ao poder de autodeterminação do indivíduo, protegendo uma parcela de liberdade considerada imprescindível ao desenvolvimento do ser humano.

Decorrente do caráter inalienável, os direitos fundamentais não prescrevem no tempo, podendo ser acionados a qualquer momento ao Poder Judiciário. Prescrição é o efeito deletério do tempo que acarreta a perda de uma ação quando ela não fora impetrada em tempo hábil descrito em lei. Pelo fato de serem inalienáveis, e pela sua importância no ordenamento jurídico,

eles podem ser justiciáveis em qualquer elastério, mesmo havendo dispositivo em sentido contrário (AGRA, 2014). De forma sintética, não prescrevem, uma vez que não apresentam caráter patrimonial, (BULOS, 2014, p. 533).

A característica da irrenunciabilidade está associada ao fato do seu titular não poder dispor desse direito, embora tenha a possibilidade de não exercê-lo, pois os direitos fundamentais são considerados irrenunciáveis. Em certas situação, é possível a autolimitação voluntária de seu exercício, contudo existe sempre a possibilidade de voltar a exercê-lo em plenitude ou até mesmo revogar alguma decisão que o limitava, ou seja, podem deixar de ser exercidos, mas nunca renunciados.

Pode-se ouvir, ainda, que os direitos fundamentais são absolutos, no sentido de se situarem no patamar máximo de hierarquia jurídica e de não tolerarem restrição. Tal ideia, segundo Mendes & Branco (2012), tem argumento no pressuposto jusnaturalista de que o Estado existe para proteger direitos naturais, como a vida, a liberdade e a propriedade, que, de outro modo, estariam ameaçados. Se assim é, todo poder aparece limitado por seu direitos e nenhum objetivo estatal ou social teria como prevalecer sobre eles. Os direitos fundamentais gozariam de prioridade absoluta sobre qualquer interesse coletivo.

Contudo, tornou-se pacífico no nosso ordenamento que os direitos fundamentais podem sofrer limitações quando enfrentam outros valores de ordem constitucional, inclusive outros direitos fundamentais. Por outro lado, a restrição aos direitos fundamentais só é admitida quando compatível com os ditames constitucionais e quando respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da proporcionalidade – que se subdivide nos subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito – é parâmetro de controle das restrições levadas a cabo pelo Estado em relação aos direitos fundamentais dos cidadãos:

OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas - e considerado o substrato ético que as informa - permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros. (STF, Pleno, RMS 23.452/RJ, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 12.05.2000, p. 20).

Igualmente no âmbito internacional, as declarações de direitos humanos admitem expressamente limitações “que sejam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e liberdades fundamentais de outros.

Não haveria portando, em princípio, falar em direitos absolutos entre nós, e sim relativos. Tanto outros direitos fundamentais como outros valores com sede constitucional podem limitá-los.

Outra característica associada aos direitos fundamentais corrobora para o fato de estarem consagrados em preceitos de ordem jurídica. Essa característica é extremamente relevante, pois os direitos fundamentais necessitam de uma ampla proteção para saírem do papel e transformarem-se em realidade, principalmente para os excluídos da sociedade. Esses direitos são anteriores ao Estado e inerentes à condição humana. Entretanto, como são signos de reestruturação do poder, muitos são os obstáculos que se levantam a sua realização.

A finalidade de serem positivados em nível constitucional é dotá-los de maior força normativa, densificando seu conteúdo por meio da legitimidade do texto constitucional e de sua supralegalidade.

3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES

O sistema constitucional tributário é o conjunto de normas relativas às bases constitucionais da tributação. Regulam o poder do Estado, disciplinando não só o poder tributário, mas também o seu exercício, ou manifestação de competência tributária das entidades públicas em relação à instituição, exigência e arrecadação.

Inerente ao vocábulo do jurista, do cientista do Direito, e não do legislador, sistema é um aparelho teórico, um método de análise, uma técnica para examinar a realidade circundante, que por sua vez, não é sistematizada. Por seu intermédio, o estudioso concebe, de modo analítico, uma dada esfera do saber, compreendendo-a logicamente. O Direito, por exemplo, não é um sistema, mas algo que pode ser estudado sistematicamente pela Ciência Jurídica. Todo sistema é um nexo, uma suma, uma reunião de elementos predispostos em inter-relação e interdependência, dotados de um repertório (reunião dos objetos e seus atributos) e uma estrutura, (BULOS, 2014).

O sistema do direito oferece uma peculiaridade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade, (CARVALHO, 2007).

No Brasil, o sistema constitucional tributário, ao criar as bases constitucionais da tributação, engloba o sistema tributário nacional, que vai do art. 145 ao art. 162 da Carta Maior, abrangendo os princípios gerais da tributação; os limites do poder de tributar; os tributos das entidades federadas; e a repartição das receitas tributárias.

Contudo, nem sempre foi assim, pois o sistema constitucional tributário só foi implantado no Brasil pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, conhecida como reforma tributária, daí que passou a ter a estruturação em nível constitucional, dando a esse ramo do Direito não só a mais elevada estrutura dentro da hierarquia vertical das leis, mas também procedendo à sua ordenação em um sistema, que significa organicidade.

A Constituição de 1967 e suas emendas conservaram com alterações esse sistema, mas a faculdade de o Presidente da República expedir decretos-leis alcançou tal volume de abusos

e até de pacotes de decretos-leis, que o sistema tornou-se uma colcha de retalhos, (NOGUEIRA, 1995, p. 118). Mesmo assim, foi a primeira a conter um capítulo inteiro consagrando as bases constitucionais da tributação.

Já a Constituição de 1988 veio ampliar as disposições constitucionais sobre o Sistema Tributário Nacional, contudo, eliminando o decreto-lei, substituiu-o pelas medidas provisórias. Mas a medida provisória, embora um pouco menos contundente que o decreto-lei, ainda é instrumento autoritário, quando utilizado no regime presidencialista, (TORRES, 1999, p. 43).

A sistematização constitucional da realidade tributária é essencial para conferir organicidade à matéria impositiva, pois dela depende o andamento da economia do País, em todas as suas esferas (federal, estadual, distrital e municipal).

O constituinte de 1988 somente especificou os alicerces da tributação a partir do art. 150, ao dispor sobre as limitações do poder de tributar. Isso porque, nos arts. 145 a 149-A, somente disciplinou as disposições gerais, embora, no art. 145, § 1º, tenha mencionado o princípio da capacidade contributiva.

Contudo, nas palavras do Ichihara (2006), não há dúvida que a espinha dorsal do sistema jurídico brasileiro está nos arts. 1º, 3º e 4º, da CRFB/88. Havendo alteração nestes artigos, isto importaria na alteração de quase toda a Constituição, inclusive afetando diretamente o regime jurídico atual. Esses artigos aparecem como alicerce e sustentáculo fundamental do sistema.

3.1 O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é constante na história.

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disto é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma colocação privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve antepor-se ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a prevalência do ente que visa ao bem-comum nas suas relações com os particulares.

Um dos cenários em que a prevalência é nitidamente visualizada é a oportunidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio – a lei –, obrigar os particulares a colaborarem com o interesse público mediante a transferência compulsória de um valor em dinheiro.

O Estado possui um poder de grande extensão, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é simplesmente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é determinada pelo direito e, em face da intervenção que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na CRFB/88.

A cobrança de tributos é a principal fonte de arrecadação de receitas públicas, por meio de um sistema normatizado e coercitivo o Estado retira parcela das riquezas dos particulares, sem contraprestação, como forma de financiar as suas atividades.

Os tributos, como fonte principal de custeamento das atividades do Estado e com possibilidades de uso para intervenção indireta na economia, foram postos, pelo constituinte originário, no rol dos assuntos que fazem parte da Constituição Federal de 1988. Por isso, estudar Direito Tributário é, antes de tudo, entender o Direito Constitucional, uma vez que todos os contornos básicos daquele estão postos neste último.

A Constituição Federal de 1988 traz um capítulo específico dedicado unicamente à matéria fiscal ou tributária, que compreende os artigos 145 a 156, afora os artigos referentes à repartição de receitas e a outros preceitos tributários, tais como: a) vedação da vinculação da receita de impostos (artigo 167, inciso IV); b) CIDE-Combustíveis (artigo 177, parágrafo quarto); c) princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 195, parágrafo sexto); dentre muitos outros que estão fora deste capítulo. Essa parte dedicada ao sistema tributário nacional é dividida em cinco principais seções, quais sejam: 1) Dos princípios gerais; 2) Das limitações ao poder de tributar; 3) Dos Impostos da União; 4) Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal; e 5) Dos impostos dos Municípios. Daí emana as principais diretrizes de todo o sistema tributário.

Percebe-se que os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos tópicos. Muitas imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica, (AMARO, 2014).

A estrutura acima citada na Constituição dá uma proporção do que é o sistema tributário nacional. Contudo, ele não se resume apenas a isto, mas envolve a Constituição como uma unidade, um todo, de maneira que os princípios jurídicos mencionados em outras partes também operam como vetores interpretativos nas relações jurídico-tributárias.

Além do mais, a Constituição abre campo para a atuação de outros tipo normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas ocasiões, balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional.

A Constituição Federal não cria os tributos, ela outorga a competência legislativa para criá-los, instituí-los e regulá-los através de lei (princípio da legalidade), à União, aos Estados e aos Municípios, que, a partir deste direcionamento e de determinadas limitações, criam as normas necessárias para dar segurança jurídica e legitimidade ao poder de tributar.

O exercício do poder de tributar pressupõe o respeito aos limites do campo material de incidência definidos pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a delimitação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer conformidade com os princípios constitucionais e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a harmonia formal com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por leis ordinárias; alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita às suas alíquotas (AMARO, 2014).

Carrazza (2004), afirma que as limitações ao poder de tributar funcionam como verdadeiras barreiras ao poder absoluto do Estado, que passa a ter de transitar dentro dos limites constitucionais, respeitando os diversos direitos fundamentais do cidadão contribuinte. O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício de poder de tributar, (AMARO, 2014, p.107). Na literatura, as limitações constitucionais (SCHOUERI, 2012), ao poder de tributar figuram como 'princípios' ainda que apresentadas como regras.

Essas limitações ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora aparecem na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, ou, ainda apresentam-se como limitações à competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (ICHIHARA, 2006).

Em face da bilateralidade do Direito, as limitações constitucionais, vistas pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vistas pelo ângulo dos indivíduos (pessoa física ou jurídica), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal.

As chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar representam uma das primeiras esferas de restrições da intervenção estatal junto aos cidadãos. Como efeito, ao contrário da aquisição de títulos da dívida pública, o financiamento do Estado por meio da tributação é coercitivo, o que torna absolutamente imprescindível a definição da extensão e da intensidade em que se autoriza a intervenção cogente da autoridade estatal (MENDES; BRANCO, 2012).

Conforme entendimento de Sanches no julgamento da ADI 939 DJ de 18.03.1994, os direitos e garantias constitucionais relativos à tributação cuidam exatamente de introduzir um núcleo essencial e incoercível de liberdades individuais a preservar em face da organização burocrática.

Nos subcapítulos seguintes serão abordados alguns princípios tributários ou limitações ao poder de tributar consolidados na Constituição Federal de 1988. A explanação concentra-se em quatro princípios ou limites constitucionais tributários que formam o contorno essencial da competência tributária: unidade da Constituição, legalidade, capacidade contributiva, isonomia ou igualdade e vedação de tributo confiscatório.

3.2 PRINCÍPIO DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO

O sistema tributário é singular, uma vez que a Constituição traz um capítulo próprio para a matéria tributária, no qual se estrutura todo o conteúdo. O mesmo se aplica a todos os membros da federação indistintamente, em uma regulação comum, salvo naqueles pontos específicos de cada ente federativo.

Barroso (2009, p. 202) faz o seguinte comentário sobre tal princípio:

"A ideia de unidade da ordem jurídica se irradia a partir da Constituição e sobre ela também se projeta. Aliás, o princípio da unidade da Constituição assume magnitude precisamente pelas dificuldades geradas pela peculiaríssima natureza do documento inaugural e instituidor da ordem jurídica. É que a Carta fundamental do Estado, sobretudo quando promulgada em via democrática, é o produto dialético do confronto de crenças, interesses e aspirações distintos, quando não colidentes. Embora expresse um consenso fundamental quanto a determinados princípios e normas, o fato é que isso não apaga 'o pluralismo e antagonismo de ideias subjacentes ao pacto fundador'. É precisamente por existir pluralidade de concepções que se torna imprescindível a unidade na interpretação. Afinal, a Constituição não é um conjunto de normas justapostas, mas um sistema normativo fundado em determinadas ideias que configuram um núcleo irredutível, condicionante da inteligência de qualquer de suas partes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas (...)"

Ensina Canotilho (2003), que o princípio da unidade da constituição indica que o texto

constitucional deve ser interpretado de modo a não haver contradições entre seus preceitos. Funciona assim como ponto de orientação e fator hermenêutico de decisão, devendo o intérprete considerar a Constituição como um todo indivisível, harmonizando as tensões que vieram a aparecer.

A mesma ideia é defendida pelo Grau (2004), que afirma não poder dividir a Constituição em “tiras”, mas que precisa existir uma interdependência que indica ser preciso que o intérprete olhe sempre a conexão total, eliminando-se as contradições.

Feitas as considerações, o sistema tributário nacional tem de ser organizado de maneira a interrelacionar-se com todas as outras normas constantes da Constituição Federal, principalmente com os princípios fundamentais e os direitos fundamentais.

Na medida em que é dever do cidadão contribuir, mediante o pagamento de tributos, para que se atinjam os objetivos do Estado, por exemplo, o Estado tem o seu poder de tributar limitado por diversas garantias constitucionais, como a segurança jurídica e a certeza do direito, competências, princípio da capacidade contributiva, entre outros.

Avançando um pouco mais, no que toca ao princípio da interpretação segundo a Constituição, este tem um íntimo relacionamento com o princípio da unidade, uma vez que as normas infraconstitucionais de direito tributário têm de ser interpretadas levando em conta todo o texto constitucional e não apenas parte dele. Nesse caso, a interpretação, mais do que respeitar os princípios tributários, precisa levar em conta o princípio republicado, a tripartição dos poderes, a federação, a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a igualdade, a doutrina do mínimo existencial, etc., como afirma Ávila (2010), são verdadeiros fundamentos do sistema constitucional como um todo, sendo sobreprincípios e possuindo eficácia expansiva.

Dessa forma, o intérprete não pode chegar a conclusões que perturbem a harmonia constitucional (CANOTILHO, 2003), devendo o sistema tributário nacional guiar-se para a ideia da cidadania da liberdade e cidadania solidária tributária, garantindo que todo sistema jurídico seja construído de maneira a promover os valores expressos na Constituição, de tal modo que o preço de pagar os tributos deve ser sempre avaliado a partir da dimensão dos valores e objetivos sobre os quais se funda o Estado Democrático de Direito.

3.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Explícito no sistema constitucional – art. 5º, II, essa máxima assume o papel de absoluta supremacia. Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a

lei os estipule.

Já vem de muito antes da Constituição de 88, o art. 6º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 abordava o princípio da legalidade:

A liberdade consiste no poder de fazer tudo o que não ofende outrem; assim o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei.

Antes de aprofundar no assunto, é importante diferenciar o princípio da legalidade do princípio da reserva legal, mesmo não sendo unânime esta diferença na doutrina, o presente estudo não tem a intenção de discutir tais divergências, apenas apontar a posição majoritária sobre o tema.

O princípio da legalidade se apresenta quando a Constituição utiliza a palavra “lei” em sentido mais amplo, abrangendo não somente a lei em sentido estrito, mas todo e qualquer ato normativo estatal, incluído atos infralegais, que obedeça às formalidades que lhe são próprias e contenha uma regra jurídica. Por meio do princípio da legalidade, a Constituição determina a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro dos limites legais; contudo, a referência que se faz é à lei em sentido material.

Já o princípio da reserva legal é evidenciado quando a Constituição exige expressamente que determinada matéria seja regulada por lei formal ou atos com força de lei (como decretos autônomos, por exemplo). O vocábulo “lei” é, aqui, usando em sentido mais restrito.

Ainda falando do princípio de reserva legal, Silva (2006) classifica-o do ponto de vista do vínculo imposto ao legislador, como absoluta ou relativa.

Na reserva legal absoluta, a norma constitucional exige, para sua integral regulamentação, a edição de lei formal, entendida como ato normativo emanado pelo Congresso Nacional elaborado de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição.

Por sua vez, na reserva relativa, apesar de a Constituição exigir lei formal, esta permite que a lei fixe apenas parâmetros de atuação para o órgão administrativo, que poderá complementá-la por ato infralegal, respeitados os limites estabelecidos pela legislação.

Feitos os apontamentos acima, percebe-se que o princípio da legalidade é uma verdadeira garantia constitucional. Por meio deste princípio, procura-se proteger os indivíduos contra os arbítrios cometidos pelo Estado e até mesmo contra os arbítrios cometidos por outros particulares. De modo geral, a lei é a fonte originária a partir da qual os deveres e obrigações podem ser impostos aos indivíduos particulares. Portanto, como regra, o indivíduo particular

pode fazer ou deixar fazer o que bem lhe aprouver, desde que não esteja proibido na forma da lei.

Seria o princípio da legalidade resultado da própria noção de Estado Democrático de Direito, afinal, um Estado regido por leis, que favorece a participação democrática, incontestavelmente deveria mesmo ser assegurado aos indivíduos o direito de expressar a sua vontade com liberdade, longe de empecilhos. Por isso o princípio da legalidade é verdadeiramente uma garantia dada pela Constituição Federal a todo e qualquer particular.

Aduz Carvalho (2007), que o objetivo fundamental do direito é normatizar a conduta, e ele o faz criando os direitos e deveres correlativos, a relevância desse princípio da legalidade supera qualquer argumento que pretenda enaltecê-lo.

Partindo para a seara tributária, o princípio da legalidade, apresenta-se com diferentes dimensões e implicações. Em primeiro lugar, a legalidade está consubstanciada na pura e simples exigência de lei: não há tributo sem lei que o institua. O princípio determina que a lei, em sentido formal, seja o veículo necessário à criação e modificação dos tributos. Em regra, lei ordinária. A tarefa de instituir tributos é própria da atividade legislativa.

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da mera autorização do Legislativo para que o Estado exerça o poder de cobrar tal ou qual tributo. É necessário que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, (AMARO, 2014).

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CRFB/88, (SCHOUERI, 2012). Por conta deste dispositivo, a lei – e só a ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação (CARRAZZA, 2004, p. 229), de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais, por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

Contudo, o próprio legislador deu a possibilidade ao Congresso Nacional de autorizar o Presidente da República a editar as chamadas leis delegadas. A priori, seria estranho dizer que o Presidente da República poderia editar lei, mas tal permissão foi prevista no texto da CRFB/88, e aparentemente não há qualquer vício nessa norma.

No entanto, mesmo com a possibilidade do Chefe do Executivo criar leis delegadas, inclusive sobre matéria tributária, já que tal assunto não foi proibido no art. 68, § 1ª da Constituição Federal, o qual elenca as restrições da norma, este instrumento normativo foi

poucas vezes usado no ordenamento jurídico, já que é mais fácil editar uma medida provisória.

Existem muitas discussões sobre a possibilidade de as medidas provisórias tratarem sobre matéria tributária e se elas seriam capazes de instituir tributos. Entretanto, a própria Constituição no art. 62, § 2º dispõe sobre a instituição e majoração de imposto por meio de medida provisória. Além disso, esse tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AI 236.976/MG-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Néri da Silva, Julgamento em 17/08/1999)

É importante destacar que a medida provisória não pode tudo na seara tributária, pois a Constituição no art. 62, § 2º, III, proibiu a edição de MPs que versem sobre matéria reservada a lei complementar.

Sintetizando, ressalvada a exceção acima, como esclarece Carvalho (2007), qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei.

Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito (SCHOUERI, 2012, p. 270). Busca garantir a segurança nas relações entre o contribuinte e o Estado, a qual deve ser inteiramente disciplinada em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à aceitação prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.

A criação, extinção, aumento, redução, definição do fator gerador da obrigação principal, fixação da base de cálculo e alíquota, criação e definição de penalidades, exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, além da redução de penalidades ou dispensa, como regra geral, só poderão ser feitos por meio de lei. Essa exigência da lei como necessária à instituição do aumento de tributos aparece como decorrência do princípio da segurança jurídica. Em regra, a exigência de lei para a instituição de tributos satisfaz-se com a edição de lei ordinária.

Em algumas hipóteses, no entanto, o constituinte exigiu somente lei complementar, e não ordinária. É o caso do art. 154, I, da Constituição, que exige lei complementar para o exercício pela União da competência tributária residual. O mesmo critério se aplica às

contribuições sociais incidentes sobre as outras bases econômicas que não as previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 195, como determina o § 4º, do mesmo artigo.

Afinal, a legalidade não se conforma com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a refletir a situação hipotética descrita na lei, (AMARO, 2014, p. 94).

Em outras palavras, a legalidade tributária não resulta da simples obediência a lei, mas reserva absoluta a lei, ou seja, a norma é o instrumento necessário e indispensável de toda atividade administrativa.

Em razão disso, conforme explica Amaro (2014), não tem a autoridade administrativa o poder de dirimir, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma consequência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o surgimento daquela obrigação (CTN, art. 114). Em outras palavras, as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente, o fato tributável, (CARRAZZA, 2004, p. 231).

Isso leva a outra expressão da legalidade dos tributos, que é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo, seguro, exato, rígido, preciso e completo, as situações (descrição material da exação) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. A lei deve, pois, estruturar o tipo tributário em *numerusclausus*; ou seja, há de ser uma lei qualificada ou *lexstricta*. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários, bem como a discricionariedade pela Administração Pública.

Em resumo, no Direito Tributário, o princípio em questão, não exige, apenas que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei, (CARRAZZA, 2004), pois a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal; além de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos.

3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está gravado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que identifica uma relação entre o Estado e os indivíduos. Na área tributária, o pagamento do imposto será de acordo com a respectiva aptidão contributiva, pode-se dizer da situação econômica do indivíduo (aspecto estritamente pessoal), não havendo quaisquer vantagens:

Art. 145. [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O fundamento desse parágrafo está relacionado a critérios que devem ser adotados na tributação do imposto sobre a riqueza e sobre os recursos financeiros do contribuinte, quando a igualdade tributária deve ser aplicada dentro do distinto quadro da capacidade de contribuir do contribuinte.

Antes de iniciarmos o estudo sobre a capacidade contributiva, é importante entender a sua natureza jurídica para as demais compreensões.

Segundo apresenta Alfredo Augusto Becker (2007, p. 517), há duas correntes doutrinárias frontalmente opostas: os que defendem a natureza programática e os que defendem a natureza jurídica do artigo 145, §1º da Constituição Federal.

A primeira corrente defende que a regra constitucional que consagrou o princípio da capacidade contributiva seria de natureza meramente programática. Regra vazia de juridicidade. Regra de conduta à qual falece a coercibilidade. Não obriga, nem o legislador ordinário, nem o juiz. Oferece uma orientação respeitável, porém não coercível.

Assim, para os programáticos a regra contida no §1º do artigo 145, da Constituição serve apenas de ideal a ser atingido, ou seja, trata-se de uma regra de mera orientação, que não gera efeitos na seara jurídica ou legislativa.

Já a segunda corrente doutrinária considera a regra constitucional uma genuína regra jurídica. Regra jurídica que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. A desobediência pelo legislador ordinário desta regra jurídica constitucional provoca a inconstitucionalidade da lei tributária. A regra de conduta, juridicizada pela regra constitucional em foco, também se dirige ao juiz.

Segundo esse entendimento, o princípio da capacidade contributiva deve vincular o legislador ordinário e o judiciário, ou seja, ele gera para o legislador e para o magistrado a obrigação de respeitá-lo e aplicá-lo, sob pena da norma ou decisão confrontante serem declaradas inconstitucionais. Esse segundo entendimento é o mais coerente com ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito.

Apesar da divergência doutrinária, Carrazza (2004, p. 101) tem um conceito que abrange as duas correntes. Para o referido autor, o art. 145, § 1º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Atualmente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” e, destarte, quanto à inconstitucionalidade das leis que as afrontem.

Desta forma, há respaldo doutrinário em dizer que o artigo constitucional que consagra o princípio da capacidade contributiva é norma de natureza programática, mas cujo conteúdo vincula tanto o legislador quando o julgador. Portanto, é inconstitucional qualquer norma ou decisão sobre imposto de renda que ofenda a capacidade contributiva dos contribuintes.

Feitos os apontamentos acima, a ideia do texto constitucional ao explicar a capacidade contributiva determina que só fatos que denotem riqueza podem compor o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária. Em segundo lugar, funciona como critério para graduação das exações, ao determinar que os tributos sejam fixados de acordo com o potencial econômico dos contribuintes.

Com efeito, as atividades econômicas do contribuinte (AMARO, 2014, p. 108), e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica, (AMARO, 2014, p. 109).

Paulsen (2014, p. 58) explica ainda que “a capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo

que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia”. Configura princípio a nortear toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

A capacidade contributiva é, basicamente, o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas, na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído na riqueza garantida pelo Estado.

A capacidade de contribuir, no sentido de disponibilidade para a contribuição tributária ao Estado, será definida, em regra, pelas características individuais do cidadão. Entende-se que ninguém poderá contribuir para o Estado enquanto não puder garantir a própria existência, assim como daqueles que dele dependem. Essa capacidade somente surge após a análise das características próprias e específicas do sujeito específico, dentro de determinados parâmetros. Essa capacidade contributiva surge a partir da conformação da inicial capacidade econômica com as necessidades básicas e mínimas do sujeito, seja para sobreviver, viver com dignidade, seja para custear a produção de riqueza.

No mesmo sentido ensina Moschetti (1980 *apud* CASTELLANI, 2015, p. 115):

[...] a capacidade econômica deve considerar-se com condição necessária, porém não suficiente para a capacidade contributiva e deve estar, portanto, qualificada à luz dos princípios constitucionais fundamentais.

[...] capacidade contributiva não é, portanto, toda manifestação de riqueza, senão aquela capacidade econômica que deve julgar-se idônea para concorrer com os gastos públicos, a luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas em nossa Constituição.

Em síntese, o texto constitucional, ao apresentar o princípio da capacidade contributiva, mostra que tende a otimizar a cobrança do tributo, em decorrência da capacidade econômica das pessoas, haja vista que seria em vão a cobrança de tributo daquele que sequer consegue se sustentar e que, em verdade, necessita inclusive de amparo, mas seria também inculto tributar excessivamente aquelas pessoas que alcançam alguma riqueza.

Observa-se que este princípio propende à cobrança do tributo de uma forma a respeitar todos os princípios, assim, efetuando uma cobrança justa, ressaltando a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva colabora para a manutenção da igualdade, pois, ao se analisar a capacidade econômica dos contribuintes, percebe-se que é questão de justiça um contribuinte que auferiu mais renda do que o outro, também contribuir mais do que o contribuinte que auferiu menos renda.

Na concepção presente, a capacidade contributiva consoante ao imposto sobre a renda, frisa-se na relevância da observação do acúmulo de renda somado à capacidade econômica do contribuinte, excluídos os gastos primordiais para a manutenção e subsistência desse sujeito passivo e de sua prole, para chegar a um resultado que se pode chamar de capacidade contributiva. Desse modo, aquele que possuir uma capacidade contributiva maior deverá concretizar uma contribuição maior do que aquele com capacidade contributiva menor.

O imposto sobre a renda é pessoal. Em aspectos gerais, seria como dizer que aquele que alcançou uma renda maior tem mais possibilidades de contribuir do que aquele contribuinte que atingiu uma renda menor, equilibrando assim todo o sistema.

3.5 ISONOMIA OU IGUALDADE

O princípio da isonomia reconhece a necessidade inafastável de tratamento adequado às pessoas e às próprias normas.

No entendimento de Mello (2001, p.9), o princípio da isonomia destina-se, ao mesmo tempo, ao legislador e ao aplicador da lei.

Pelo entendimento constitucional, “garante-se ao cidadão o tratamento idêntico em relação à lei, ou seja, veda-se a adoção de discriminações puramente arbitrárias e, ao mesmo tempo, tratamento absolutamente idêntico das diferentes situações fáticas”, (CASTELLANI, 2015, p. 93).

Na seara tributária o princípio da isonomia veda a tributação diferenciada àqueles que se encontrem em situação econômica equivalente. No mesmo sentido, veda-se tributar igualmente os que possuem capacidades financeiras distintas.

Esse entendimento é confirmando complementado por Carrazza (2004), que segundo o autor o princípio da igualdade tributária exige que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalentes. Bem como, discrimine, na medida de suas desigualdades, isto é, segundo a capacidade contributiva de cada um, os contribuintes que e não se encontrem em situação equivalente.

Essa necessidade de atribuir tratamento distinto aos contribuintes que se encontram em situação desigual origina-se do fato de que, se tal não for feito, haverá ferimento ao princípio da igualdade jurídica, uma vez que se estará tratando igualmente os desiguais. Por outro lado, tal discriminação não pode ser feita de modo não criterioso, sob pena de não se alcançar o objetivo colimado: há que ser balizada pela capacidade contributiva, (LEONETTI, 2003).

É por meio da apuração das diferentes capacidades contributivas que se chega ao valor

que cada pessoa deve contribuir sobre sua renda. É por conta disso que alguns doutrinadores entendem que a capacidade contributiva torna possível a concretização do postulado da isonomia.

Em conclusão, a correta aplicação do princípio pressupõe o tratamento diferenciado entre as pessoas e as situações. A isonomia pressupõe tratamento diferenciado, mediante a adoção de critérios adequados para diferenciar com base nos critérios aceitos pelo sistema jurídico.

3.6 VEDAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO

Na Constituição anterior, este princípio era implícito, pois o confisco atenta contra o direito de propriedade e da segurança jurídica.

Já na Constituição de 1988, o princípio da vedação do confisco, ou tributo com conotação confiscatória, foi inserido expressamente no art. 150, IV, objetivando evitar que o Estado, a pretexto de estar exercitando o seu poder fiscal, se aproprie de patrimônio de particular, aqui entendido em sentido amplo, abrangendo todos os bens e direitos suscetíveis de valoração econômica, (LEONETTI, 2003).

A atividade de pagar tributos, por si só, implica a transferência de recursos financeiros do patrimônio do contribuinte para os cofres públicos. O que o princípio pretende evitar é que, a título de cobrar tributos de alguém, o Estado se apodere de porção considerada de seu patrimônio, ou seja, que use a tributação com fins meramente de simulação.

De forma objetiva, desde que a tributação se faça nos limites permitidos pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legal e não confiscatória. Logo, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada, (AMARO, 2014), pois isso desvirtuaria a própria natureza do tributo, (ICHIHARA, 2006).

O princípio em questão tem sua gênese na garantia constitucional da propriedade privada, pela exigência do cumprimento da função social da propriedade. Guarda íntima relação com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que garante os meios mínimos de sobrevivência do indivíduo e sua família.

Em um julgado do STF, nota-se que há muito tempo a Corte vem entendendo que o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo sistema tributário.

EMENTA: (...) A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscais eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (...) (DIMC 2010/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 30/09/1999).

Para concluir, o princípio da vedação do confisco requisito instituído pela Constituição, constitui uma limitação ao poder de tributar do Estado e está ligada intrinsecamente aos direitos e garantias fundamentais e só pode ser alterada por intermédio de emenda constitucional, visando proteger a propriedade dos contribuintes das excessivas tributações impostas pela Fazenda Pública.

4 O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

4.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DOS IMPOSTOS

Ichihara (2016) conceitua os impostos como exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, instituídas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma circunstância independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos. O primeiro seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta exclusivamente o respectivo ônus fiscal. Já o segundo seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica (MELO, 2005).

Contudo, mesmo sendo esse o entendimento majoritário, Machado (2015), faz certa crítica à classificação apresentada. Para o referido autor, a classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. Não existindo critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando o mesmo suportado pelo próprio contribuinte.

Outra classificação trazida é a que divide os impostos em pessoais e reais (ICHIHARA, 2016). Os primeiros levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Aduz ZILVETI (2015, p. 104, *apud* CASTELLANI) que capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas, na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Ainda Schoueri (2012, p. 317) faz um parâmetro geral entre a capacidade contributiva e a isonomia tributária, vislumbrando a aplicação indireta do princípio da solidariedade, sendo que cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos.

Já os impostos reais são aqueles instituídos sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte, (TORRES, 1999).

Finalmente, os impostos podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. O imposto fixo, também conhecido como imposto de alíquota fixa, é aquele em que o montante a pagar é

representado por uma quantia predeterminada. O proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável. Imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. Diz-se que a progressão é simples quando cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável.

Já a progressividade graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a renda devido por pessoas físicas, cuja legislação adotou uma tabela prática de progressividade para facilitar os cálculos (ICHIHARA, 2016).

Feitas as classificações acima, pelo exposto no CTN, o intérprete ou aplicador passa a ter outra preocupação, que é examinar a materialidade do fato gerador, para então poder determinar a natureza específica do tributo.

Antes de analisar a materialidade do imposto, é importante explicar o que é materialidade do fato gerador. Para a definição foi adotado o conceito do Ichihara (2006, p. 83), no qual “a materialidade do fato gerador é exatamente a descrição hipotética de fato ou conjunto de fatos na lei, que, em ocorrendo tal hipótese do mundo concreto, gera a obrigação tributária de pagar determinado tributo”.

Na definição legal do art. 16 do CTN, combinado com os arts. 3º, 4º e 5º da mesma norma, fica claro que, no caso do imposto, a materialidade de sua fato gerador independe de qualquer atividade estatal. Inexistindo qualquer atividade estatal como condição para a exigência do tributo, sem dúvida alguma estamos diante de um tributo da espécie imposto.

Exposto o conceito acima, Machado (2015), diz que cogitar a natureza jurídica de alguma coisa é procurar sua identificação no sistema jurídico, identificar seu regime jurídico, as normas que lhe são aplicáveis.

Continua o autor a dizer que determinada obrigação tem natureza jurídica de tributo é dizer que essa obrigação submete-se aos princípios e normas de Direito Tributário. Que seu regime jurídico é o tributário. Portando, analisando a nomenclatura do art. 145, inciso I, da Constituição, tem-se que o imposto de renda constitui uma espécie de tributo. Logo, não há dúvidas de que o imposto de renda tem natureza jurídica de tributo e natureza jurídica específica de imposto.

4.2 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPF

A estruturação lógico-normativa ou a regra-matriz das normas jurídicas é um conceito doutrinário que ficou conhecido no Brasil em decorrência dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Seu principal objetivo foi o de elucidar uma estrutura lógica das normas jurídicas, decompondo-a em alguns componentes ou critérios, como prefere conceituar o autor.

O referido autor decompõe a estrutura da norma jurídica em um antecedente (proposição-hipótese) e um conseqüente (proposição-tese), vinculados por um “conector deôntico” estabelecido pelo sistema do direito positivo (CARVALHO, 2007).

O antecedente seria a previsão legal de um determinado comportamento ou fato que quando ocorrido no mundo fenomênico acarretaria uma consequência também prevista legalmente. O antecedente das normas representará, invariavelmente, uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar. A hipótese funcionaria como descritor.

O antecedente, assim, seria composto por três critérios: **(i)** critério material formado por um verbo mais complemento; **(ii)** um critério temporal com a especificação da ocorrência do critério material em um dado espaço de tempo e; **(iii)** um critério espacial referente a um determinado lugar geográfico.

Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, segundo Carvalho, já seria o *prescriptor* dando critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato, (CARVALHO, 2007, p. 314).

O conseqüente seria composto pelos seguintes critérios: **(i)** critério pessoal composto pela delimitação dos sujeitos ativos e passivos titulares das relações tributárias e; **(ii)** critério quantitativo formado pela base de cálculo e por uma alíquota.

Exposto o conceito acima, cabe agora analisar cada um dos componentes da regra matriz.

4.2.1 Do critério material

Desde que surgiu a tributação da renda, uma questão que tem desafiado os juristas, economistas e todos aqueles envolvidos nesta temática é: o que é renda? Ou melhor, o que é renda para fins de sua tributação?

O texto constitucional que traz o que seria renda, contudo não há um conceito de renda, mas o artigo 153, inciso III, § 2º, delimita a extensão que a renda e proventos de qualquer natureza atinjam gerando a obrigação tributária, *in verbis*:

ART. 153- Compete à União instituir impostos sobre:
 [...]
 III- rendas e proventos de qualquer natureza;
 [...]
 § 2º – O imposto previsto no inciso III:
 I -será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e progressividade, na forma da lei; [...].

Necessário destacar que o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal demonstra que o imposto deve tão somente incidir sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não abrindo lacuna para uma possível extensão, senão figuraria desvio de poder.

Nesse mesmo sentido, Carrazza (2006), ensina que quando o legislador invoca o art. 153, II, da Constituição, deve fazer incidir o imposto apenas sobre o que, em termos jurídicos, realmente qualifica a renda e proventos de qualquer natureza. Jamais sobre outros objetos, sob pena de desvio de poder no exercício da função legislativo-tributária. Segue o autor dizendo que embora quase sempre associado a atos administrativos, o desvio de poder também pode estar presente nas leis, de modo a torná-las inconstitucionais. Ele se manifesta quando há desencontro entre o conteúdo da lei e o que seria adequado à realização dos fins assinalados na Constituição (CARRAZZA, 2006, p. 37).

E, ainda, Carrazza resume o que seria renda e proventos de qualquer natureza informando ser “[...] os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, nem certo lapso de tempo”, (2006, p. 37).

Por sua vez, contudo, não em sentido diferente do autor acima, Paulsen (2014), faz um divisão dos conceitos apontados na norma, sendo a renda o acréscimo patrimonial produto do

capital ou do trabalho. Já proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. “Acréscimo patrimonial”, portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto.

Dentre as complexidades que a tributação da renda do indivíduo apresenta, destaca-se aquela inerente a distinção dentre renda e capital (ou patrimônio).

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode alcançar os acréscimos patrimoniais (das pessoais físicas ou jurídicas), obtidos durante certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Nasce sempre de uma ação, ou seja, da situação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos. Por aí já fica corroborando não poder alcançar o patrimônio, que pressupõe situação estática: possuir, num momento certo e determinado, um conjunto de bens economicamente apreciáveis. Portando, eventual incremento patrimonial somente pode ser considerado, para os fins do art. 153, III, da Constituição, se for cotejado com a riqueza preexistente do contribuinte.

Na lição de Carrazza (2006), o imposto sobre a renda deve incidir sobre as rendas auferidas pelo contribuinte, sejam os ganhos ou os lucros, independente da espécie ou gênero, dentro do território brasileiro, inclusive no exterior, respeitando os acordos que evitam a bitributação internacional. Seria esse o entendimento trazido pelo princípio da universalidade disposto no art. 158, § 2º, inciso I, da CF/88. É pelo princípio da universalidade que a tributação é alcançada por total, em todos os seus aspectos materiais de incidência descrita na lei que os instituiu.

Já materialidade deste imposto é a percepção de renda e/ou proventos de qualquer natureza. O art. 43 do CTN diz que:

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Complementando o entendimento acima, Ichihara (2006), ensina ser imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, de competência privativa da União, incide sobre a renda e proveniente do capital, do trabalho e da combinação de ambos, que importe na aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica que resulte em acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda, sujeito à observância dos princípios constitucionais, tributários,

explícitos, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, podendo o contribuinte ser pessoa física ou jurídica, devendo a tributação ser uniforme em todo o território nacional, mas sujeita a uma tributação segundo sua capacidade contributiva, com observância dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

Sintetizando, o critério material delinea a conduta do indivíduo sendo um componente natural, da hipótese que se segue ou se condiciona de um complemento que envolve os critérios espacial e temporal.

4.2.2 Do critério temporal

O critério ou aspecto temporal é o momento que é considerado para a ocorrência do fato gerador. O imposto de renda é imposto com fato gerador complexo ou de período (quando são considerados diversos fatos ao longo de um período de tempo – os ingressos e as despesas – para considerá-los como uma unidade), o que exige a definição legal do momento em que se deva considerar como ocorrido o fato gerador, ou seja, a definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.

Por certo que, dependendo da consideração de todo o conjunto de receitas e despesas ocorrido no período de apuração (anual ou trimestral), não tem o legislador grande liberdade para estabelecer ficções nesta matéria, considerando ocorrido o fato gerador no último dia do período. Admite-se, contudo, que seja estabelecida a obrigação de o contribuinte antecipar parcelas à medida em que vai percebendo a renda, do que são exemplo os pagamentos mensais devidos pelas pessoas físicas (PAULSEN, 2014).

No IRPF, considera-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, apesar de que haja a determinação de antecipações anuais, sujeitas a posterior ajuste. No IRPJ, tem-se período de apuração trimestral, podendo, a pessoa jurídica que pagar com base no lucro real, optar pelo período anual, com antecipações mensais. No imposto trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre civil; no anual, em 31 de dezembro do ano-calendário.

Mediante o exame do critério temporal obtém-se o conjunto de dados que possibilita o conhecimento da ocasião ou o instante em que se considera concretizado o fato ou estado de fato, hipoteticamente descrito na lei.

4.2.3 Do critério espacial

Já este critério, está voltado à extensão territorial; este por sua vez não se obriga a coincidir com o espaço territorial. No IRPF, cabe a aplicação da extraterritorialidade, conforme art. 102 do CTN, sendo assim se alcançam as rendas que se auferem no exterior por residentes no país, mas ausentes no território nacional (encontram-se no estrangeiro).

Então, tributa-se a renda e proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, auferidos dentro do país por aqueles residentes ou domiciliados no exterior ou equiparado.

Têm-se a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou no artigo 43, do CTN/1966, dois parágrafos que trazem regras específicas relacionadas aos rendimentos advindos do exterior, conforme dispositivo, *in verbis*:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: [...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O IR alcança genericamente todos os acontecimentos ocorridos no território nacional, inclusive fatos tipificados que ultrapassam suas fronteiras.

4.2.4 Do critério pessoal

A competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) consta do art. 153, III, da CRFB, além do que, no § 2º do mesmo artigo, a CF estabelece os critérios a serem observados na sua instituição: generalidade, universalidade e progressividade. Os arts. 43 a 45 do CTN estabelecem as normas gerais atinentes ao imposto sobre a renda e proventos, definindo os arquétipos para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis 7.713/88 e 9.250/95, entre outras.

O princípio da generalidade informa que todo sujeito que realizar quaisquer ações previstas como hipótese de incidência de um tributo, sendo essa hipótese presumida corretamente em lei anterior e criada por órgão competente, terá que contribuir para o referido

tributo, salvo o caso de possuir algum tipo de imunidade, independentemente de estado civil, cor, credo, sexo ou raça (BOGGI, 2011, p. 94).

Sendo esse princípio aplicado diretamente tanto no aspecto pessoal do antecedente da norma da tributação, como no aspecto pessoal do consequente da norma, ou seja, influenciará a definição do aspecto pessoal do fato gerador, como da obrigação tributária (CASTELLANI, 2015).

O princípio da generalidade exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, ao passo que a universalidade importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária (LEONETTI, 2003, p. 57). Nas palavras do autor, o imposto deve incidir sobre todas as rendas, de todas as pessoas, ressalvadas as hipóteses em que o interesse público ou outro princípio constitucional, como o da capacidade contributiva, justificar um tratamento diferenciado.

Através do critério pessoal, se conhecem os sujeitos que estabelecem a relação jurídico-tributária. O sujeito ativo é aquele que expressamente outorga a competência tributária, e o sujeito passivo é quem materializa a regra-matriz de incidência.

Como já explicitado anteriormente, o critério pessoal mostra quem são os sujeitos da relação jurídica, no caso do IR o sujeito ativo é a União, conforme prevê o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, sendo o pólo ativo, ou seja, o credor da prestação, quem pode exigir.

Já o sujeito passivo está previsto no artigo 45 do CTN/1966: é aquele que tem a obrigação de cumprir, pólo passivo da relação jurídica, o devedor da prestação, é a pessoa que obteve rendimentos ou proventos que caracterizam riqueza nova ou, então, acréscimo patrimonial; este sujeito é conhecido por contribuinte, *in verbis*:

Art. 45 - Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Desse modo, mesmo que a pessoa não seja proprietária do bem produtor da renda, pode se revestir na condição de contribuinte, quando seja possuidor de tal bem.

4.2.5 Do critério quantitativo

No critério quantitativo, tem-se a base de cálculo e a alíquota, fundamentos que, conjugados, definem e quantificam o valor da dívida tributária. É através deste critério que se

mensura o *quantum* devido a título do imposto. Deve-se respeitar a capacidade contributiva real de cada contribuinte para resultar em uma isonomia tributária, para isso, os preceitos constitucionais devem ser observados e asseverados no *quantum* do tributo.

A Constituição, no art. 153, § 2º, I, determina que o imposto sobre a renda também seja informado pelo princípio ou critério da progressividade, de modo que as alíquotas sejam variáveis, aumentando de acordo com a renda tributável do contribuinte. Com isso, o contribuinte com renda maior deve arcar com uma carga tributária superior à dos demais.

Esse princípio estabelece um sistema de alíquotas variáveis, a partir das variações da base de cálculo do tributo. Trata-se de grandezas diretamente proporcionais (CASTELLANI, 2015, p. 145). Aumenta a capacidade contributiva, aumenta-se a tributação.

A progressividade, segundo Paulsen (2014, p. 117), “é um critério de tributação através do qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata fundada, normalmente, na maior ou menor revelação de capacidade contributiva”. O critério de referência para a variação de alíquota, normalmente, é a própria base de cálculo do tributo. Assim, faz-se com que bases menores suportem alíquota menor e bases maiores suportem alíquota maior, é o caso do imposto sobre a renda, no qual rendas menores suportam alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5%, conforme o patamar, e rendas maiores suportam alíquota de 27,5%. Em outras palavras, a legislação deve implementar alíquotas variáveis, crescendo de acordo com a ampliação da renda tributável auferida.

Ainda aduz o autor, por meio das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que se encontram em melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas arcando com maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com racionalidade para não desestimular a geração de riqueza, tampouco ultrapassar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição (PAULSEN, 2014).

A obrigação tributária é mensurada pela base de cálculo e alíquota, em que ambas apuram o tributo a pagar. Dessa forma, torna-se imprescindível saber o que de fato é base de cálculo. A base de cálculo do imposto é, em princípio, o valor líquido de renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44). Para definição da base de cálculo real do imposto, a legislação prevê a dedução, do rendimento bruto do contribuinte, de outras despesas além daquelas necessárias à produção da renda ou proventos, (LEONETTI, 2003).

Por sua vez, o rendimento bruto é definido como “todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Já Carvalho (2007, p. 341-342), entende que a base de cálculo presta-se a dimensionar economicamente o fato jurídico tributário, conforme a seguir:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as porções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição no antecedente da norma.

Segundo Castellani (2015), a definição da base de cálculo de qualquer tributo é um aspecto extremamente importante na tributação. Sua correta medida é uma imposição não apenas da lei instituidora do tributo (lei federal, estadual ou municipal), como também das normas gerais tributárias (lei complementar), e, principalmente, da própria Constituição Federal.

Como já foi abordado no trabalho, o imposto sobre a renda deve incidir sobre o acréscimo patrimonial decorrente das rendas auferidas, representativo de capacidade contributiva.

Existe, portanto, uma simples operação matemática a ser feita. A renda tributável deve ser verificada a partir da totalidade dos rendimentos auferidos, subtraindo-se desse total, os gastos classificados como essenciais para a materialização e efetivação dos direitos fundamentais e da própria manutenção da fonte produtiva da riqueza.

Para melhor entendimento, segue o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. BASE DE CÁLCULO. PARCELAS DEDUTÍVEIS. PENSÃO ALIMENTÍCIA ARBITRADA EM BTN's. CORREÇÃO MONETÁRIA DO QUANTUM PELO IGP-M EM SUBSTITUIÇÃO AO INDEXADOR EXTINTO. AÇÃO REVISIONAL. DESNECESSIDADE. LEI 9.250/95. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR. EFEITO CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE. INOBSERVÂNCIA.

[...]

5. Outrossim, é cediço que a base de cálculo do imposto de renda (que compõe o critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária) é o montante real de renda ou provento que efetivamente configure acréscimo patrimonial para a pessoa física, vale dizer, a renda líquida, assim considerado o total das rendas, rendimentos e/ou proventos subtraindo-se as deduções expressamente admitidas na lei.

6. A declaração de ajuste anual compreende todas as rendas e proventos auferidos no ano-base, deduzindo-se as despesas admitidas em lei e compensando-se o imposto de renda retido no ano da ocorrência do fato gerador.
[...]

(RESP 200600174231, LUIZ FUX - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:29/05/2008)

Segundo o julgado citado, as deduções legais comporiam o critério quantitativo da estrutura lógico-normativa do IRPF.

Essas deduções não estão dispostas na Constituição Federal, nem mesmo no próprio Código Tributário, sendo feita na prática pela lei ordinária federal, mesma espécie suficiente para a sua instituição e alteração.

O imposto sobre a renda da pessoa física tem sua base e cálculo definida pela Lei 7.713/88 e as deduções definidas pela Lei 9.250/95. Esse imposto incide sobre a renda, ou seja, o valor decorrente dos rendimentos brutos, ajustados pelas despesas essenciais, que restará como acréscimo patrimonial, (CASTELLANI, 2015, p. 159).

A base de cálculo efetiva do imposto, por sua vez, depende da modalidade de tributação, que pode ser mensal, anual (na declaração de ajuste), na fonte ou definitiva. Qualquer que seja a modalidade de tributação adotada, o imposto incide na data do pagamento ou creditamento dos rendimentos, ainda que esses se refiram a outro período.

O Brasil, por força do disposto no art. 2º da Lei 7.713, de 22 e dezembro de 1988, adota desde 1989, o sistema de tributação conhecido internacionalmente por “*pay-as-you-earn-PAYE*” ou, entre nós, por sistema de bases correntes. Para tanto, adotou-se a apuração e recolhimento mensal obrigatório imposto, por meio da sistemática denominada oficialmente de “carnê-leão”, que veio unir-se à já adotada retenção do imposto da fonte. Assim, ao final do ano-calendário o contribuinte terá pago todo o montante devido relativamente àquele ano, havendo eventualmente apenas um pequeno saldo a pagar ou a ser restituído.

Como já dito antes, o recolhimento mensal é obrigatório, refere-se aos rendimentos advindos de outra pessoa física ou de fontes no exterior, que não tenham sido tributados na fonte (no Brasil). Tais como provenientes de aluguéis, prestação de serviços de transporte de carga ou de passageiros, de serviços de trator, maquinarias, implementos e assemelhados; rendimentos recebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo ou decisão judicial; rendimentos de serviços prestados a missões diplomáticas, repartições consulares ou organismos internacionais por residentes no Brasil; e emolumentos e custas. Neste caso, a base de cálculo do imposto é a diferença entre a soma dos rendimentos sujeitos à incidência mensal e a soma das deduções permitidas.

Esses rendimentos que se sujeitam à obrigatoriedade do recolhimento mensal devem

integrar a base de cálculo do IR, quando se for realizar a declaração de ajuste anual, em que o imposto já pago será compensado. Conforme o entendimento da jurisprudência a seguir:

IRPF – Tributação Mensal – A partir do ano-calendário de 89, a tributação anual dos rendimentos relativos a acréscimo patrimonial não justificado contraria o disposto no artigo 2º da Lei nº 7.713. Assim, a determinação do acréscimo patrimonial considerando o conjunto anual de operações não pode prosperar, uma vez que, na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713 de 88. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o acréscimo patrimonial. (Processo nº: 13805.000574/96-15. Recurso nº: 120.595. Sessão de: 12 de abril de 2000. Acórdão nº 104-17.448. Cons. Elizabeto C. Varão – Relator).

A legislação atual do imposto sobre a renda das pessoas físicas regula a dedução das despesas no art. 8º da Lei 9.250/95, tais como os pagamentos efetuados com saúde, despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, às contribuições para a Previdência Social, bem como as privadas a fim de complementação da Previdência Social, as importâncias pagas a pensão alimentícia e as despesas escrituradas no Livro caixa.

A legislação, como apontado acima, elenca uma série de despesas a serem deduzidas da apuração mensal do imposto, assim como algumas despesas a serem deduzidas no cálculo do ajuste anual. Fazem parte do grupo mensal: as despesas relacionadas à percepção da renda e da manutenção da fonte produtora (para rendas recorrentes de trabalhos não assalariados), valores pagos a título de pensão alimentícia, valores fixos por dependentes, contribuições para a previdência pública e privada e parcelas isentas de aposentadorias e pensões.

Já em relação ao grupo anual, Castellani (2015) elenca as seguintes despesas: despesas com saúde, instrução (educação), previdência pública e privada, pensão alimentícia e despesas descontadas em livro-caixa. Por motivos óbvios, algumas despesas descontadas mensalmente, sobre os recolhimentos decorrentes de antecipação, são retratadas também nas deduções anuais, pois são, a rigor, a mesma despesa.

Importante registrar que os valores que delimitam as faixas de rendimentos tributáveis correspondentes a cada uma das alíquotas, assim como os de limite máximo para descontos permitidos, não são obrigatoriamente reajustados anualmente de acordo com a inflação. No Brasil, o reajuste desses valores requer lei de iniciativa privativa do presidente da República, conforme art. 61, § 1º, II, b da Constituição Federal, o que vem fazendo com que permaneçam sem muitas alterações por vários anos.

5 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE COM INSTRUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

A Constituição Federal é a ferramenta essencial para efetivar os direitos do cidadão, e é essa mesma ferramenta que dá poderes ao Estado Soberano para instituir e cobrar tributos. Porém o nosso sistema tributário é complexo e traz várias controvérsias jurídicas ao invadir o patrimônio do cidadão, como um ato de confisco, quando cria leis que ofendem os direitos protegidos constitucionalmente. Dentre o assunto das deduções permitida pela legislação, a delimitação do tema é a imposição legal do art. 8º, II, “b” da lei 9.250/95 que traz a limitação da dedução de despesa com educação (instrução) na base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

O Estado tem poder assegurado na Constituição para criar, extinguir, aumentar, diminuir e até mesmo deixar de cobrar tais tributos. O mesmo fundamento que confere ao Estado tais poderes, também impõe limites para garantir a segurança jurídica, para que estes não tornem arbitrária tal imposição, respeitando a legalidade, a isonomia à capacidade contributiva, entre outros.

Esse mesmo Estado soberano tem o dever de assegurar a vida em sociedade, e suprir as necessidades básicas de saúde e educação da população, contudo, para a manutenção desta atividade estatal cada cidadão contribui com parte da sua renda, nos termos do art. 3º da CF/88. A lei que regulamenta o Imposto sobre a renda de pessoa física é a 9.250 de 26/12/1995, que assim determina:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em reais o imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretária da Receita Federal.

Contudo, para a apuração do valor a ser recolhido é necessário que haja base de cálculo e alíquota, segundo está disposto no artigo 8º do mesmo diploma legal, conforme já apresentado anteriormente. A norma infraconstitucional impõe limite para deduzir a despesa com educação e sob esse contexto, surgem algumas questões a serem discutidas não somente no plano constitucional, bem como no plano econômico, a fim de se atingir a justiça fiscal que todo estado democrático de direito deve buscar e seguir.

O critério material das modalidades de incidência é detalhando pelo CTN no art. 43, I e II, tal como a aquisição de disponibilidades de acréscimo patrimonial, seja por produto do capital, do trabalho, ou de ambos, ou ainda outra causa. Esse acréscimo patrimonial seria o

resultado líquido obtido pela renda, deduzidos os encargos autorizados por lei, como saúde, educação, previdência, gastos com dependentes, pensão alimentícia, dentre outros. No entanto, não são todos os gastos que a lei estabelece limites para as deduções. Aí surge uma grande discussão: qual seria a natureza constitucional na limitação de gastos com educação? Que critérios o legislador infraconstitucional levou em consideração para não impor limite para os gastos com saúde, contudo estabeleceu limites para os gastos com educação?

Seria talvez aceitável a limitação, ou até mesmo a não dedutibilidade de tal gasto com educação, se esse gasto fosse de natureza meramente optativa por parte do contribuinte, ou seja, o contribuinte não usufruiria da educação fornecida pelo Estado, não por este não possuir ensino de qualidade, e na quantidade que atende a população, e sim por mera opção em pagar um ensino particular. Mas não é este o fato, a educação é direito fundamental, dever do Estado, bem como direito inalienável, indisponível e necessário a pessoa humana.

A diminuição do valor correspondente a estas despesas dos rendimentos brutos se impõe em face da extrema importância com que a educação se reveste, no Brasil, aliada à impotência do Estado em garantir ensino gratuito e de boa qualidade a todos os cidadãos, (LEONETTI, 2003, p. 194).

Continua o autor afirmando que grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, sejam com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. Dessa maneira, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários e que beneficiam não apenas o contribuinte e/ou seus dependentes, mas à comunidade em geral.

Além do mais, como ocorre com as despesas com saúde, as relativas à educação também oneram os contribuintes em graus distintos, em razão do número de integrantes da família que estudam e do tempo de instrução que lhes é prestada. A capacidade contributiva do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre, impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos.

Talvez até com a intenção de promover e efetivar o direito à educação, a Lei ordinária 9.250/95 previu no art. 8º, II, “b”, a possibilidade de deduções das despesas educacionais da base de cálculo do IRPF. Ou seja, aqueles que se utilizam da rede de ensino privado e, conseqüentemente, deixam de sobrecarregar o ensino público, propicia ao Estado, melhor alocação dos recursos, já que deixa de onerar o mesmo com tal ônus.

Contudo não é assim que funciona o sistema, pois o Estado além de ser desonerado desse gasto com educação, tributa em cima de uma despesa essencial do cidadão, ferindo o sentido do princípio da capacidade contributiva disposto no art. 145, § 1º, da Constituição

Federal, que estabelece os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, a capacidade que cada indivíduo dispõe para arcar com a incidência que seria a sua renda tributável após deduzidos os gastos essenciais para sua sobrevivência.

No Estado democrático de direito, a educação deve ser considerada um meio para atingir os objetivos fundamentais, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, dentre outros, (BACH, 2014).

Entretanto o legislador, ao impor de forma arbitrária uma série de regras acerca das deduções do imposto sobre a renda de pessoa física, contraria não só o objetivo do princípio da capacidade contributiva, mais direitos fundamentais protegidos constitucionalmente, gerando insegurança jurídica.

Não sendo suficiente restringir o acesso à educação, o legislador estabelece duas condicionantes para a dedução irrealista que a lei permite, uma de aspecto qualitativo e a outra quantitativo.

No aspecto quantitativo, somente permite abatimento de valores relacionados a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimento de ensino, relativamente à educação infantil e fundamental, ao ensino médio, à educação superior e à educação profissional.

Já no aspecto quantitativo, limitam-se, anualmente, tais despesas a valores pré-estabelecidos, muito inferiores a realidade existente. De acordo com a lei, para o exercício de 2016, ano-calendário 2015, o valor limite é de R\$ 3.561,50.

Defende CARVALHO *apud* CASTELLANI (2015) que regras sobre dedução do IR, especialmente no plano das pessoas físicas, são incompatíveis com os princípios constitucionais aplicáveis, pois a técnica da dedução pelas tipificações, ao mesmo tempo em que adotam limitações de gastos essenciais a tetos arbitrariamente concebidos, gera inadequada combinação que compromete a funcionalidade do sistema. Entende o autor, por isso, que serão dedutíveis todas as despesas necessárias à manutenção da vida familiar digna, mencionadas na própria Constituição da República.

Por outro lado, felizmente, a inconstitucionalidade de tais limitações legais impostas às despesas relacionadas aos direitos e garantias individuais não tem escapado da análise atenta de diversos doutrinadores, bem como da jurisprudência.

Relativamente a esses limites, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região analisou os dispositivos da Lei 9.250/95, em arguição de inconstitucionalidade no caso concreto, onde o relator assim decidiu, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. LIMITES À DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 8º, II, "B", DA LEI Nº 9.250/95. EDUCAÇÃO. DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL. DEVER JURÍDICO DO ESTADO DE PROMOVÊ-LA E PRESTÁ-LA. DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO. NÃO TRIBUTAÇÃO DAS VERBAS DESPENDIDAS COM EDUCAÇÃO. MEDIDA CONCRETIZADORA DE DIRETRIZ PRIMORDIAL DELINEADA PELO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GASTOS COM EDUCAÇÃO VULNERA O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

(...) 3. O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma afastando sua aplicabilidade não configura por parte do Poder Judiciário atuação como legislador positivo. Necessidade de o Judiciário - no exercício de sua típica função, qual seja, averiguar a conformidade do dispositivo impugnado com a ordem constitucional vigente - manifestar-se sobre a compatibilidade da norma impugnada com os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Compete também ao poder Judiciário verificar os limites de atuação do Poder Legislativo no tocante ao exercício de competências tributárias impositivas. 4. A CF confere especial destaque a esse direito social fundamental, prescrevendo o dever jurídico do Estado de prestá-la e alçando-a à categoria de direito público subjetivo.

5. A educação constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, estando em estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana. Atua como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

6. A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CF, e obstaculiza o exercício desse direito.

7. Na medida em que o Estado não arca com seu dever de disponibilizar ensino público gratuito a toda população, mediante a implementação de condições materiais e de prestações positivas que assegurem a efetiva fruição desse direito, deve, ao menos, fomentar e facilitar o acesso à educação, abstendo-se de agredir, por meio da tributação, a esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos na parte empenhada para efetivar e concretizar o direito fundamental à educação.

8. A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação 'vulnera o conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.

9. A desoneração tributária das verbas despendidas com instrução configura medida concretizadora de objetivo primordial traçado pela Carta Cidadã, a qual erigiu a educação como um dos valores fundamentais e basilares da República Federativa do Brasil. 10. Arguição julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)" contida no art. 8º, II, "b", da Lei nº 9.250/95 (TRF 3ª ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Des. Rel. MAIRAN MAIA, publicado em 14/05/2012).

O relatório mostra várias ofensas aos direitos fundamentais e aponta a educação como elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa humana, sendo um dos pilares

da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, atuando como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

A ideia de controle de constitucionalidade advém do fato de a Constituição apresentar-se como a base indispensável das demais normas jurídicas (MENDES; BRANCO, 2012, p.1123), e na lição de Kelsen (2003, p.131), “regem a conduta recíproca dos membros da coletividade estatal, assim como das que determinam os órgãos necessários para aplicá-las e impô-las, e a maneira como devem proceder, isto é, em suma, o fundamento da ordem estatal”.

Considerando que a norma Constitucional está acima das demais e, para que esteja protegida de qualquer intervenção que possa feri-la em seu conteúdo e eficácia, é que se utilizará o Controle de Constitucionalidade, como instrumento imprescindível para a garantia da ordem jurídica, em específico, na proteção dos direitos fundamentais do homem.

E, no caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a função principal é a defesa da ordem constitucional, retirando do ordenamento jurídico lei ou ato normativo incompatível com a Carta Maior (MORAIS, 2005). É mecanismo de controle exclusivamente abstrato, que por seu intermédio instaura-se lícito processo objetivo, não visando tutelar casos concretos, que no Brasil, é realizado pelo controle difuso, (BULOS, 2014, p. 252). Possui natureza jurídica de uma *ação*, e não de representação, calcada num *processo objetivo*.

Logo, o processo objetivo não se destina a proteger relações jurídico-privadas, nem à defesa de direitos subjetivos lesados ou ameaçados de lesão, tal como preconizados no art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988. Ele existe por uma necessidade pública de controle de ordem constitucional.

Pelo menos no caso concreto, o judiciário já entendeu que o legislador ao estabelecer o limite no art. 8º, II, b, da Lei 9.250/95 para as deduções com instrução própria do contribuinte e de seus dependentes, subverteu o conceito constitucional de renda. Decidindo então, pela inconstitucionalidade, baseando, entre outros, na configuração da educação como direito social fundamental, no qual não pode sofrer restrições, assim como a saúde.

De maneira diversa da arguição de inconstitucionalidade discutida no TRF da 3ª Região, a Ordem dos Advogados do Brasil, por intermédio de seu Conselho Federal, propôs em 2013 Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn 4927, questionando a quantificação da limitação das despesas com educação. Argumenta, em síntese, que os limites impostos pela legislação são irrealistas e absolutamente incompatíveis com os valores praticados pelas instituições privadas de ensino, porém, entende a OAB, que não seria inconstitucional estabelecer um limite quantitativo, desde que compatíveis com a realidade vivida.

Destaca-se na ADIn proposta em 2013, a partir de dados obtidos na própria Receita Federal do Brasil, que o valor total declarado de despesas com instrução, confrontado com o total permitido de deduções e com a diminuição acarretada pelo eventual abatimento irrestrito, geraria um pequeno impacto nas contas públicas e na arrecadação. Essa renúncia fiscal, caracterizada pela não tributação em cima desses gastos com educação, representaria menos de 2% (dois pontos percentuais) do total de investimentos em educação pelo governo federal, ao longo de um exercício.

Antes de continuar discutindo sobre o tema, vale destacar, contudo, que as premissas adotadas pelo TRF 3ª Região para a decisão de inconstitucionalidade das limitações de despesas com instrução, são mais consistentes e fundamentadas, especialmente no que se refere à imposição de inexistência de limites e não simplesmente ao estabelecimento de limites razoáveis. Importante apontar, ainda, que o entendimento do TRF 3ª Região é seguido praticamente de forma unânime pela doutrina, como será abordado no texto.

Sendo o imposto de renda o instrumento mais adequado para se atingir a justiça social, não pode ser transformando num mero imposto sobre receitas brutas, o que tem ocorrido quando a lei não permite abatimentos de despesas necessárias do contribuinte. Ao contrário, a lei deve em obediência ao princípio da capacidade contributiva, garantir que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, (CARRAZZA,2004).

A tributação por meio do imposto sobre a renda deve deixar intocado o mínimo essencial do contribuinte, ou seja, a porção de riqueza que lhe garante uma existência digna de um cidadão.

Ainda pode-se mencionar que apesar de inegável responsabilidade do Estado pela prestação educacional, admite a sua exploração pela iniciativa privada, em atividade complementar à estatal e respeitando-se requisitos estabelecidos na Constituição, (CASTELLANI, 2015). Ou seja, o próprio Estado reconhece que a existência de ensino privado é fundamental para se atingir os objetivos fundamentais definidos constitucionalmente.

O apontamento acima leva a mais uma discussão: se o Estado reconhece a necessidade de ensino privado para o próprio crescimento, e isso fica nítido quando este previu imunidades relacionadas a instituições de educação sem finalidade lucrativa, em uma clara indicação da intenção de estimular a prestação da atividade educacional, aliada à própria incompetência tributária, desonerando a entidade privada por esta estar prestando uma atividade que, a rigor, é obrigação do Estado.

Portando, trata-se sim, de um dever estatal desonerar aquele que tem gastos destinados a despesas com instrução, não mero favor fiscal ou discricionária manifestação de competência tributária pela isenção, pois tributação dos valores despendidos com educação é tributação de despesas necessárias, não de renda.

Não há dúvidas de que a capacidade contributiva, requisito para a incidência dos impostos, somente incidirá onde houver acréscimos de valores superiores ao necessário para a satisfação das necessidades básicas da pessoa, ligadas à manutenção e ao desenvolvimento de seu núcleo familiar, (CASTELLANI, 2015). Não há dúvida em se afirmar que a sistemática imposta na legislação do IRPF implica tributar, como renda tributável, uma série de custos e de despesas essenciais, usuais e normais, necessárias para a manutenção e para a ampliação da atividade produtiva.

Com isso, o direito ao abatimento integral das despesas de educação reconhecido pela jurisprudência e doutrina, deriva além de todas apontadas no texto, bem como da mesma lógica que permite o abatimento integral das despesas com saúde (*ubi eadem ratio ibi eadem jus* - onde há a mesma razão deve ser aplicado o mesmo direito).

Nessa linha, limitar a dedução das despesas com instrução, na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, significa impedir o alcance da justiça fiscal. Tal imposição impossibilita a igualdade fiscal, pois a capacidade contributiva é um princípio que decorre da igualdade.

Segundo Caliendo (2005, p. 195), “a justiça fiscal como princípio estruturante deve ser entendida como preceito, no qual outros princípios derivam e buscam orientação”. Ainda, caracteriza-se por direcionar a instituição e aplicação da norma tributária, exigindo que ela tenha um valor ou um fim, privando-se de atuações sem fundamentos éticos ou meramente formais.

DERZI *apud* LEONETTI (2003) ressalta a fundamental importância do princípio da capacidade contributiva na concreção da justiça na tributação, servindo de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco. Portanto, conclui que o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado ultrapassado e abstencionista. A Constituição de 1988 tende à concretização, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, bem como para o intérprete e aplicador da lei.

E como a conta da educação é compartilhada com toda a sociedade e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que a final é paga pelos contribuintes em geral,

é sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com educação, (MACHADO, 2015). Com isso, chegaríamos cada vez mais perto da justiça fiscal e social.

Portanto, a legislação infraconstitucional não pode limitar aquilo que a Constituição protege como direito de todo cidadão: a educação. Aceitar essa imposição é, além de outras ofensas, contrariar o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, violando um direito que deve ser oferecido e incentivado pelo Estado.

A educação deve visar à plena expansão da personalidade humana e ao reforço dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais. E aos pais pertence a prioridade do direito de escolher o gênero de educação a dar aos filhos, já que o Estado não tem cumprindo seu papel de oferecer educação de qualidade.

O estabelecimento de qualquer limite, ainda em nível ínfimo, configura ofensa direta aos direitos fundamentais, de tal modo, que a legislação vigente mostra-se absolutamente desconectada da realidade social. Dessa forma, deve-se buscar a justiça fiscal, derrubando a limitação com as despesas de educação, tal como acontece com os gastos com saúde

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estado Democrático de Direito é um Estado de direitos fundamentais, ou seja, um conjunto de normas constitucionais superiores que obrigam o legislador a respeitá-las, observando o seu núcleo fundamental, sob pena de nulidade das próprias leis e da declaração de sua inconstitucionalidade; deve, ainda, realizar a institucionalização do poder popular, num processo de convivência social pacífica, numa sociedade livre, justa e solidária e fundada na existência de um sistema de garantia dos direitos fundamentais, em todas as suas expressões.

Nesse contexto, destaca-se o papel exercido pela Constituição. Nela delineiam-se os limites e as regras para o exercício do poder estatal (onde se inscrevem os chamados "Direitos e Garantias fundamentais"), e, a partir dela, e sempre a tendo como baliza, redige-se o restante do chamado "ordenamento jurídico", isto é, o conjunto das leis que regem uma sociedade. O Estado democrático de direito não pode prescindir da existência de uma Constituição.

Os direitos fundamentais são os considerados indispensáveis à pessoa humana, necessários para garantir a todos uma existência digna, livre e igual; a definição desses direitos denominados “fundamentais” envolve diversas questões. Num sentido material, dizem respeito aos direitos vitais que o indivíduo, natural e universalmente, possui em face do Estado; em sentido formal, os direitos são considerados fundamentais quando o direito vigente em um país assim os qualifica, normalmente estabelecendo certas garantias para que estes direitos sejam respeitados por todos.

Por sua vez, a tributação é inerente a qualquer Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é constante na história.

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disto é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma colocação privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve

antepor-se ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a prevalência do ente que visa ao bem-comum nas suas relações com os particulares.

Contudo, o exercício do poder de tributar pressupõe o respeito aos limites do campo material de incidência definidos pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a delimitação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer conformidade com os princípios constitucionais e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos definidos na norma.

É necessário entender a regra-matriz de incidência do IRPF, sendo o antecedente (descriptor) e o consequente (prescritor). O primeiro refere-se a um fato, que se especifica por meio de três critérios: material, temporal e espacial; O segundo indica os efeitos jurídicos, que se especificam por meios de dois critérios, pessoal e quantitativo.

Desse cenário, foram feitas as seguintes conclusões que seguem:

I- O Estado Democrático de Direito é instrumento de realização de justiça social, previsto no ordenamento jurídico, no artigo 1º, incisos II e III, no artigo 3º, e por fim, no artigo 150, da Constituição Federal, contudo a atividade pública não está se valendo desses valores para atingir a justiça social.

II- Para se atingir essa justiça social, os direitos fundamentais devem ser respeitados, sendo dever do Estado, tutelar e garantir seu cumprimento. A justiça, a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento do país são alguns objetivos da República Federativa do Brasil, que devem ser consubstanciados ao embasamento do Estado Democrático de Direito que aponta entre outros a dignidade da pessoa humana; porém, para atingi-los, é necessária uma ordem econômica que valorize essa existência digna atendendo aos ditames da justiça social.

III- Cabe ao Estado atender os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, uma vez que são valores supremos consagrados pelo texto constitucional.

IV- A previsão na legislação do IR de rendimentos isentos e não tributáveis, bem como, a possibilidade de deduções, já evidenciam um sinal positivo por parte do Estado; contudo ainda é insuficiente, uma vez que o legislador não respeita o conceito de renda, bem como o de despesas essenciais trazidos pelo princípio da capacidade contributiva.

V- A legislação infraconstitucional do IRPF afronta ao artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, bem como os direitos fundamentais, e no caso do limite das deduções com despesas, mais precisamente o direito à educação. Em verdade, o IRPF não confere o caráter pessoal; a capacidade econômica não está sendo mensurada corretamente; não se confere justa tributação.

VI- É fundamental uma legislação tributária que garanta aos contribuintes do IRPF uma tributação justa, e que afira de fato o acréscimo patrimonial, positivando leis que atendam plenamente ao texto constitucional, protegendo a segurança jurídica e a ordem econômica, bem como que reduza a desigualdade social trazendo, além de crescimento, o desenvolvimento do país.

VII- No momento que o cidadão despense gastos com educação, a ele foi incumbido o ônus que deveria ser do Estado. O cidadão subtrai quantia de seu patrimônio, logo, a limitação à dedução do valor integral das despesas com educação fere os princípios do sistema constitucional tributário.

VIII- A educação é dever do Estado, deve ser promovida por este, contudo, diante da impotência desse em promover educação de qualidade e na quantidade que atenda a população, não pode o Estado limitar o acesso do cidadão ao ensino privado, e sim incentivar, promover meios de alcance, pois além da educação ser um dos meios para se atingir os objetivos da República Federativa do Brasil, o ensino privado, por sua vez, acaba desonerando os cofres públicos de uma obrigação que é própria do Estado.

IX- Diante da inércia do Legislativo em revogar a norma (art. 8, II, b, da lei 9.250/95), o meio adequado para garantir a segurança jurídica seria acionando o Poder Judiciário pelo controle de constitucionalidade abstrato, já que existe uma inconstitucionalidade material com a Constituição de 1988.

Pelo exposto, resta demonstrada a inconstitucionalidade da norma que limita a dedução das despesas educacionais (art. 8, II, b, da lei 9.250/95), pois além de não respeitar o direito fundamental a educação, ofende o conceito dos princípios da capacidade contributiva, isonomia.

O legislador infraconstitucional tributa despesas consideradas essenciais, que não compõe acréscimo patrimonial do contribuinte, e sim gastos para a satisfação de necessidades fundamentais que deveria ser oferecidas pelo Estado. Além do mais, tal limitação restringe o direito do cidadão de buscar um ensino melhor, ou seja, de promover seu próprio crescimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AGRA, Walber de Moura. **Curso de direito constitucional**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BACH, Marcel Eduardo Cunico. **A (in)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil**. In: Tributação: democrática e liberdade, GRUPENMACHER, BetinaTreiger (Org.). São Paulo :Noeses, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social**. Disponível em:
<<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/844FA553B28716B68A2EB15FE326C925.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. **Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. Regulamento Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

BULOS, UadiLammêgos. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Interesse Público**. Porto Alegre, n.29, p. 159-196, jane./fev. 2005. Disponível em :<http://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/handle/123456789/12693?show=full>>. Acesso em 30 nov. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed.rev e atual- São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre renda e as deduções de natureza constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed, 8ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica da Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LA BRADBURY, Leonardo Cacau Santo. **Estados liberal, social e democrático de Direito: Noções, afinidades e fundamentos**. Teresina, ano 11, n. 1252, 5 de dez.2006. Disponível em :<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/26081-26083-1-PB.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da isonomia**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo de. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAIS, Ricardo Quartim. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista de Informação**

Legislativa. Ano 51 número 204 out./dez. 2014. Disponível em;
<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509938/001032358.pdf?sequence=1>>.
Acesso em: 04 dez. 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 27ª. Ed., ver. e atual.- São Paulo: Malheiros, 2006.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público.** 4º ed. 7ª triagem. Ed. Malheiros: São Paulo, 2006.

TOLEDO, Cláudia. **Direito Adquirido e Estado Democrático de Direito.** São Paulo: ed. Landy, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.